

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082565

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de junio de 2021

Sala 3.^a

R.G. 4694/2020

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo.

Carácter tendencial, sin necesidad de la consecución de un resultado. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En el caso analizado, se trata de determinar si, cumplidos los restantes requisitos, cabe acordar la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) cuando el negocio jurídico que constituye el presupuesto habilitante de dicha declaración queda sin efecto con posterioridad a instancia de las partes o de terceros. El presupuesto de hecho habilitante de la declaración de responsabilidad está constituido por la venta de unas fincas el 22 de febrero de 2013 por el deudor principal al declarado responsable. El procedimiento de declaración de responsabilidad se inicia el 16 de mayo de 2016, notificándose el acuerdo final el 6 de agosto siguiente. En mayo de 2017 se anula la citada compraventa por sentencia judicial.

Pues bien, la responsabilidad solidaria prevista en el mencionado art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT) nace para proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudadora. Dicho esto, entre los requisitos de la responsabilidad solidaria no se exige la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consume dicho resultado. Este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de trabar bienes o derechos del deudor, bien porque han salido de su esfera patrimonial, pasando a ser formalmente de titularidad de otras personas, bien porque sencillamente se han ocultado, haciéndose imposible que sean alcanzados por la Administración tributaria.

De lo expuesto se concluye que la responsabilidad tributaria regulada en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) tiene carácter tendencial y no depende del éxito o fracaso posterior del acto o actos de transmisión u ocultación, por lo que no dejará de declararse y ser conforme a derecho por la mera circunstancia de que el presupuesto de hecho habilitante haya sido anulado de forma privada o pública, a instancia de las partes o de terceros. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 42.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de 11 de octubre de 2019, recaída en la reclamación nº .../2016 interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

Iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, mediante acuerdo notificado el 16 de mayo de 2016, por acuerdo de 28 de julio siguiente se declaró a la entidad A, S.L. responsable solidaria de la deuda de B, S.L. con un alcance de 102.850,00 euros, con el siguiente desglose:

CONCEPTO	IMPORTE PENDIENTE
2009 LIQ. PROVISIONAL IVA 1T, 2T, 3T, 4T	87.301,28
IVA ACTAS DE INSPECCIÓN 2013	15.548,72

En el acuerdo citado se contienen, entre otros, los extremos siguientes:

A) Presupuestos de la responsabilidad tributaria.

Dice el acuerdo:

<<SEGUNDO.- Presupuestos de la responsabilidad tributaria (artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria): causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes.

De acuerdo con la información obrante en el procedimiento, esta Dependencia Regional de Recaudación considera que existen elementos de prueba que determinan la participación de A, S.L., NIF: (.....) en la ocultación de bienes de B, S.L., NIF: (.....) con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria. Así, se consideran probadas las siguientes circunstancias:

B, SL, vende a la sociedad A, SL dos solares y una porción de terreno situados en el término municipal de (.....), y no se ingresa, ni el I.V.A. de la operación, ni el importe de la transmisión formalizada en escritura pública otorgada ante el Notario de ... (.....), en fecha .../2013, nº (...) de su protocolo.

El precio convenido es de un total importe de 85.000,00 euros a los que se adiciona el IVA correspondiente que al tipo del 21% importa 17.850,00 euros; lo que hace un total importe a pagar de 102.850,00 euros.

En el documento público de venta, se dice pagar dicho importe de la siguiente manera:

"Mediante la entrega de dos pagarés cada uno de ellos por importe de cincuenta y un mil cuatrocientos veinticinco euros (51.425,00 euros) fotocopia de los cuales incorporo a la presente, manifestando que el código de cuenta de cargo es el siguiente 2100 XXXX 94 0200ZZZZ67"

Dichos pagarés son:

- Pagaré nº (...), Vencimiento 20/09/2013, importe 51.425,00 euros
- Pagaré nº (...), Vencimiento 20/02/2014, importe 51.425,00 euros.

La cuenta de cargo se encuentra abierta en la entidad, La Caixa, Sucursal (.....) de ... Según se refleja en el informe de disconformidad de las actas, por los Órganos de Inspección se ha comprobado que no se ha realizado el ingreso de los pagarés. De igual manera este hecho se ha comprobado por los Órganos de Recaudación, incorporándose los movimientos de la cuenta a este expediente de derivación.

Además, las partes intervinientes, Don S como administrador único de B, S.L. (la vendedora) y Doña M, como administradora única de A, S.L. (la compradora) formaban matrimonio a la fecha de la escritura. Las anteriores fincas objeto de la operación, se dicen compradas en virtud de escritura autorizada por el Notario que fue de ... (.....), el día ... de 2008, número (.....) de su protocolo, y se encontraban pendientes de inscribir en el correspondiente Registro de la Propiedad.

La transmisión de los inmuebles por la sociedad deudora principal se produjo unos meses después de haberse liquidado la deuda de I.V.A. del ejercicio 2009 y después también de haberse notificado la correspondiente providencia de apremio y vencido el plazo de ingreso en periodo ejecutivo.>>

B) Alegaciones de la interesada.

Se indica en el acuerdo:

<<CUARTO.- Trámite de audiencia, puesta de manifiesto de las actuaciones y alegaciones.

(.....)

El día 04/06/2016, por correo certificado, Doña M, con NIF: (.....), actuando como representante legal de la mercantil A, S.L., presentó escrito, en el que en síntesis se alegan los siguientes motivos de oposición a la propuesta de derivación de responsabilidad notificada:

(.....)

TERCERO.- En cuanto a la compraventa a la que se alude en el inicio de derivación de responsabilidad, cabe señalar que esta no se ha llegado a perfeccionar pues no se ha producido el pago del precio acordado y la sociedad A, S.L. no ha hecho uso alguno de los bienes que hipotéticamente se transmitieron.

Tan sólo 5 días después del vencimiento del segundo pagaré con el que se pagaría el precio de la compraventa, se suscribió por las partes un acuerdo privado de resolución del contrato de compraventa para dejar sin efecto el mismo. El acuerdo no se pudo elevar a público debido a la enfermedad de Don S.

Debido a la resolución del contrato de compraventa la parte compradora no había declarado el IVA de la transacción comercial y la sociedad A, S.L. no se dedujo ese IVA por lo que no se ha producido perjuicio alguno para la Hacienda Pública.>>

C) Respuesta a las alegaciones de la interesada.

El acuerdo señala:

<<Respecto a la tercera de las alegaciones realizadas, debemos señalar que los pactos privados sólo tienen efectos frente a las partes y no contarán respecto de terceros sino desde el día en que se hubiesen incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregasen a un funcionario público por razón de su oficio, conforme establece el Código Civil en sus artículos 1.227 y 1.228. Por lo tanto el acuerdo privado de rescisión del contrato, ahora presentado junto con las alegaciones, en aplicación de estas normas podría oponerse frente a terceros desde la fecha de fallecimiento de don S, que se produjo el 29 de marzo de 2014. Sin embargo, no se han realizado actuaciones para llevar a efecto este acuerdo hasta que, por esta Dependencia de Recaudación, se ha notificado el inicio de derivación de responsabilidad solidaria a la sociedad receptora de los bienes. Además, resulta llamativo que se suscribiese por las partes un acuerdo privado de resolución del contrato de compraventa para dejarlo sin efecto el día 25 de febrero de 2014 y sin embargo, los bienes enajenados continúan a esta fecha inscritos en el Registro de la Propiedad a favor de la parte compradora, cuando como se afirma en el escrito de alegaciones, la compraventa no se llegó a perfeccionar, ni se llegó a hacer uso de los bienes que le habían sido transmitidos. También se habla de la absoluta imposibilidad de A, S.L. de hacer frente al pago de la deuda, pero sí que se pagó el correspondiente impuesto de transmisiones patrimoniales para conseguir la inscripción del bien en el Registro correspondiente sacando los bienes de la esfera patrimonial de B, S.L..

Por otra parte, la demanda de juicio ordinario para la resolución del contrato se ha interpuesto una vez notificado el inicio de derivación de responsabilidad solidaria frente a A, S.L. manteniéndose de esta forma hasta el momento, los bienes alejados del patrimonio de B, S.L. y de la acción de cobro de la Administración tributaria, lo que resulta otro elemento más, favorable a la existencia del elemento de la "scientia fraudes". Conviene remarcar y recordar en este momento, a pesar de todo lo expuesto, que el presupuesto de la responsabilidad se produjo con anterioridad a la fecha del acuerdo privado para la resolución del contrato.

En cuanto a que debido a la resolución del contrato de compraventa la parte compradora no había declarado el IVA de la transacción comercial y la sociedad A, S.L. no se dedujo ese IVA por lo que no se ha producido perjuicio alguno para la Hacienda Pública, nos remitimos a lo expuesto en las Actas de Inspección incoadas a la sociedad deudora principal B, S.L. y al expediente sancionador que se ha puesto de manifiesto.>>

Segundo.

Disconforme con el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, notificado el 6 de agosto de 2016, la entidad A, S.L. interpuso la reclamación nº .../2016 el día 5 de septiembre de 2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha (TEAR, en adelante) alegando, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

- La compraventa de los dos solares y una porción de terreno por medio de escritura pública de 22 de febrero de 2013 no llegó a perfeccionarse en ningún momento habida cuenta de que el pago del precio no fue hecho efectivo a su vencimiento. Como consecuencia de ello se suscribió por las partes un acuerdo privado de resolución de dicho contrato dejando la compraventa sin efecto. Dicho acuerdo privado no pudo elevarse en su día a público al encontrarse Don S muy enfermo, falleciendo, de hecho, sin haber podido otorgar dicho documento. Esta circunstancia obligó a A,S.L. a formular la correspondiente demanda de juicio ordinario al objeto de obtener la declaración judicial de resolución de contrato.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 11 de octubre de 2019 bajo la siguiente argumentación:

<<CUARTO.- Con fecha 29-11-2017 se presenta por parte de la reclamante escrito al que acompaña Sentencia dictada por el Juzgado de 1ª Instancia nº ... de ... en la que aparece como parte demandante la mercantil A, S.L. y como parte demandada la mercantil B, S.L.. El fallo de dicha Sentencia dispone:

Estimo la demanda interpuesta por la Procuradora de los Tribunales Dª. (.....), en nombre y representación de A, S. L, contra B, S.L, y hago los siguientes pronunciamientos:

1º. Declaro resuelto el contrato de compraventa de las fincas descritas en el Hecho Primero de esta demanda.

2º. Dejo sin efecto la escritura de compraventa otorgada ante el Notario de ... D. (.....) en fecha ... de 2013, Protocolo nº (.....).

3º. Acuerdo de cancelación en el Registro de la Propiedad de las inscripciones y anotaciones producidas por la referida Escritura de compraventa.

4º. Condeno a la mercantil B, S. L, a estar y pasar por dicho pronunciamiento.

5º. Condeno a la parte demandada al pago de las costas procesales causadas.

QUINTO.- El presupuesto de hecho habilitante de la declaración de derivación de responsabilidad está constituido por la compra por parte de la reclamante de las fincas a que se hace referencia en el expositivo segundo de los "antecedentes de hecho" de esta resolución. Dado que dicha compraventa ha quedado sin efecto por resolución del contrato así como la escritura de compraventa, procediéndose a la cancelación de la correspondiente inscripción en el Registro de la Propiedad, procede dejar sin efecto el acuerdo de declaración de derivación de responsabilidad objeto de la presente reclamación económico-administrativa.>>

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada alegando lo que sigue:

1.- El TEAR fundamenta exclusivamente el fallo de su resolución en el hecho de que la venta de las fincas de B, S.L., a A, S.L., que constituye el presupuesto de hecho de la responsabilidad declarada, ha sido anulada en mayo de 2017 por sentencia del Juzgado de Primera Instancia nº ... de ... Es esta una aplicación incorrecta de los fundamentos de la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT, como se argumenta a continuación.

2.- Ese Tribunal Económico-Administrativo Central ha indicado en múltiples resoluciones -por todas, la de 31 de marzo de 2016, R. G. 3551-13-, cuáles son los requisitos para declarar la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT: a) Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba; b) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación y c) Que la conducta del presunto responsable sea intencionada; no exige la norma una actividad dolosa (animus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis).

Resulta evidente -y por eso el TEAR no lo pone en cuestión- que en el presente caso se dan los tres requisitos anteriores: hubo transmisión de bienes de la deudora principal en la venta que esta realizó de los inmuebles a A, S.L. En esta transmisión participó activamente la sociedad declarada responsable, administrada por la esposa del administrador de la sociedad vendedora. Finalmente, esta conducta fue intencionada, porque los actores de la misma conocieron en todo momento el perjuicio que ocasionaba a la Hacienda Pública.

La circunstancia de que la transmisión que constituye el presupuesto de hecho habilitante haya sido anulada por sentencia judicial, no es sino el ejercicio por parte de la compradora-responsable de su derecho, ante la falta de pago de la vendedora, pero es también la demostración de que la compraventa se ha deshecho una vez iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad y para tratar de evitar que fuera finalmente declarada. No hay que olvidar que, a pesar de la falta de pago del precio y del IVA correspondiente, si se satisfizo el pago del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales para hacer posible la inscripción del cambio de titularidad en el Registro de la Propiedad.

El ordenamiento jurídico, que dota a la compradora de la posibilidad de instar la nulidad del contrato cuando sus cláusulas no se cumplen, dota a la Administración tributaria de la acción de declaración de responsabilidad, en aplicación de la prerrogativa de autotutela ejecutiva. Ambas acciones no son incompatibles y el ejercicio de una no determina la anulación de la otra. Por el contrario, se trata de acciones diferentes en defensa de intereses legítimos también diferentes.

Por otra parte, en el caso de la Administración tributaria es indudable que la transmisión de los inmuebles propiedad de la deudora principal a la declarada responsable puso fuera del alcance de la primera la posibilidad de cobro directo del crédito tributario del que ya era titular - el IVA de 2009-, y la sentencia judicial que declaró nula esa

transmisión ni siquiera es instrumento que pueda garantizar el cobro de la deuda, porque no puede asignar sin más esos bienes a la Agencia Tributaria.

Precisamente esta idea se recoge en la resolución citada R. G. 3551-13 de ese Tribunal Central, en la que se razona lo siguiente (la negrita es añadida):

<<QUINTO.- En cuanto al segundo y el tercer requisito exigidos en el artículo 42.2.a) de la LGT, es decir, que el presunto responsable haya colaborado de forma consciente e intencionada en dicha ocultación, se ha señalado que el declarada responsable, participó activamente en la citada ocultación.

En efecto, ante el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad frente al deudor, y conocida dicha situación por el recurrente, éste procedió a la adquisición del inmueble en cuestión, bajo la fórmula de una compraventa, quedando el inmueble fuera de la acción de cobro de la Administración tributaria con el daño consiguiente. En efecto, el embargo del inmueble no pudo llevarse a cabo, al ser en la fecha del embargo de titularidad de un tercero, cuando al propio tiempo el propio deudor es el que procedió a mantener el uso del inmueble a pesar de haberlo transmitido al recurrente.

Daño que no puede ser cuestionado por una serie de posibles circunstancias futuras señaladas ahora por el interesado, que en caso de una no adquisición por el declarado responsable, el deudor no habrá podido pagar la hipoteca y la entidad bancaria se habría hecho con la propiedad del inmueble finalmente, ya que lo cierto es que con su actuación perjudicó la acción de cobro de la Administración tributaria, de hecho no se pudo realizar el embargo, con independencia del posible procedimiento de ejecución hipotecaria y de su resultado final.>>

3.- En efecto, ha de separarse el acto de ocultación o transmisión con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria de su resultado final, porque lo que la norma señala como presupuesto de hecho habilitante para declarar la responsabilidad es el acto en sí y no sus vicisitudes posteriores. En este sentido, tanto ese Tribunal Central, y así se recoge más arriba, como la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo tienen reiteradamente declarado que el artículo 42.2. a) de la LGT no exige siquiera intención dolosa o animus nocendi, de tal modo que sólo resulta necesario que exista ciencia fraudes, es decir, conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.

Pueden citarse al respecto muchas sentencias, en las que ya desde antiguo se manifiesta el desligamiento entre el acto de transmisión u ocultación que fundamenta esta responsabilidad solidaria y las circunstancias que se produzcan con posterioridad. Es decir, no es precisa la causación de un resultado, sino tan sólo que los actos del responsable tiendan a la ocultación o bien que éste no pueda esgrimir ignorancia del resultado que se produciría [STS de 20 de junio de 2014, rec. cas. 2866/2012; STS de 6 de junio de 2014, rec. cas. 560/2012; SAN de 4 de mayo de 2015, rec. nº 219/2014; SAN de 31 de marzo de 2014, rec. nº 125/2013].

Sobre el carácter meramente tendencial de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT, esto es, que no exige como requisito la consecución de un resultado sino que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación sin necesidad de que esta se consuma, hay muchas otras sentencias de la Audiencia Nacional que también pueden citarse, por ejemplo las siguientes: de 31 de enero de 2014, recurso 143/2013; de 25 de abril de 2016, recurso 347/2015; de 26 de septiembre de 2016, recurso 345/2015; de 22 de enero de 2018, recurso 956/2016; la de 31 de octubre de 2018, recurso 158/2017.

Interesa también destacar la del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2017, recurso de casación 1847/2016.

Finalmente, es fundamental destacar la reciente resolución de ese Tribunal Central, de fecha 17 de diciembre de 2019, R.G., 5104-16.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y el establecimiento del criterio siguiente:

La responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT tiene carácter tendencial y no depende del éxito o fracaso posterior del acto o actos de transmisión u ocultación. Por ello, no dejará de declararse y ser conforme a derecho por la mera circunstancia de que el presupuesto de hecho haya sido anulado de forma privada o pública, a instancia de las partes o de terceros.

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

Pretende el Director recurrente que este Tribunal Central fije como criterio que la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT tiene carácter tendencial y no depende del éxito o fracaso posterior del acto o actos de transmisión u ocultación, por lo que no dejará de declararse y ser conforme a derecho por la mera circunstancia de que el presupuesto de hecho haya sido anulado de forma privada o pública, a instancia de las partes o de terceros.

Tercero.

El TEAR anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad porque el presupuesto de hecho habilitante de dicha declaración, constituido por la compra por parte de la reclamante de determinadas fincas, quedó sin efecto por resolución de contrato acordada por sentencia judicial. Este fue el único motivo esgrimido por el TEAR para determinar la anulación del acuerdo impugnado. Este Tribunal Central ha de partir de la base, por tanto, de que esta es la única cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada. En definitiva, pues, hemos de pronunciarnos sobre si, cumplidos los restantes requisitos, cabe acordar la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT cuando el negocio jurídico que constituye el presupuesto habilitante de dicha declaración queda sin efecto con posterioridad a instancia de las partes o de terceros.

En el caso aquí examinado el presupuesto de hecho habilitante de la declaración de responsabilidad está constituido por la venta de unas fincas el 22 de febrero de 2013 por el deudor principal al declarado responsable. El procedimiento de declaración de responsabilidad se inicia el 16 de mayo de 2016, notificándose el acuerdo final el 6 de agosto siguiente. En mayo de 2017 se anula la citada compraventa por sentencia judicial que fue aportada en vía económico-administrativa ante el TEAR y que determinó el pronunciamiento anulador de éste.

Dispone el artículo 42.2.a) de la LGT:

"Artículo 42. *Responsables solidarios.*

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria."

En cuanto a la interpretación del artículo 42.2.a) de la LGT este Tribunal Central ha señalado en su resolución de 27 de junio de 2019 (RG 276/2017) que:

<<TERCERO: (.....).

La responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT nace para proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudadora.

En cuanto a la interpretación de este precepto, a los efectos aquí pretendidos, en el apartado a) la responsabilidad relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no se circunscribe la conducta a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. Así exige para que se dé el supuesto de responsabilidad en él establecido, la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba. La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos. 2) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación. El término "causar" implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad, cooperación, y 3) Que quede acreditado por la Administración que la participación del responsable en la ocultación responde a la mala fe, buscando el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor. No exige la norma una

actividad dolosa (ánimus (ánimus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis).>>

La Audiencia Nacional, en muy diversas sentencias, ha establecido respecto del requisito de la ocultación que para poder declarar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT basta con que los actos del responsable tiendan a la ocultación de los bienes del deudor principal sin que sea necesaria la consecución de un resultado. Así, por ejemplo, dispone la SAN de 13 de junio de 2011 (rec. nº 13/2010) que, refiriéndose a la declaración de responsabilidad solidaria regulada en el mencionado precepto, dispone (la negrita es añadida):

<<Para que tal declaración tenga lugar:

1) Se exige la existencia de una conducta activa de los sujetos, es decir, que a través de su actuación se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria.

2) No es necesaria la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consuma dicho resultado.>>

Puede citarse igualmente la SAN de 4 de mayo de 2015 (rec. nº 219/2014), a cuyo tenor (la negrita es añadida):

<<QUINTO : Así, a la vista de las actuaciones llevadas a efecto por la Administración Tributaria, la conducta de la recurrente revela su colaboración con el deudor principal para intentar ocultar una suma dineraria de la que se deshizo poco después con la finalidad de que la administración tributaria no pudiera servirse de ella para cubrir las deudas pendientes.

Ha existido una conducta activa de la entidad actora, es decir, que al recibir en su cuenta corriente dinero de la entidad Prodaemi para que ésta se sirviese o dispusiese del mismo, pero ocultándolo a la Hacienda Pública, es una actuación que revela la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria. Entre los requisitos de la responsabilidad solidaria no se exige la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consuma dicho resultado.

La actuación de la actora revela que su conducta encaja en los supuestos de hecho contemplado por el artículo 42.2.a) LGT 58/2003 para que la declaración de responsabilidad solidaria por ocultación de bienes tenga lugar.>>

En el mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2014 (rec. nº 125/2013).

A la primera de las sentencias de la Audiencia Nacional alude precisamente este Tribunal Central en su resolución de 27 de junio de 2019 (RG 276/2017) citada más arriba, consignando por error como fecha de la misma el mes de julio, en la que señalamos (la negrita es añadida):

<<CUARTO.- Es especialmente relevante en el caso que nos ocupa el tercer requisito, en tanto que es la cuestión objeto de controversia. Este tipo de responsabilidad exige que la ocultación o transmisión se haya realizado con una finalidad concreta, como es impedir la actuación de la Administración tributaria. Y es precisamente este requisito el nexo de unión principal de la conducta con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. Es necesario que la conducta consistente en ocultar o transmitir el bien haya sido realizada con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, dado que si se demuestra que la finalidad de la ocultación o transmisión ha sido otra, al carecer de intencionalidad perjudicial, no se tendrá que responder del presunto daño causado.

Por lo tanto, este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de trabar bienes o derechos del deudor, bien porque han salido de su esfera patrimonial, pasando a ser formalmente de titularidad de otras personas, bien porque sencillamente se han ocultado, haciéndose imposible que sean alcanzados por la Administración tributaria. Es decir, es necesario que exista una conducta culpable o dolosa, o por lo menos negligente, en quien participa o coopera en la realización del ilícito tributario que determina la concurrencia del supuesto de responsabilidad, para que pueda ser declarado responsable solidario, ya que la responsabilidad del artículo 42.2.a) transcrito no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista requiere de la concurrencia de, cuando menos, negligencia en la actuación del responsable.

Como señala la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de julio de 2011 (Recurso 13/2010):

"Para que tal declaración tenga lugar:

1) Se exige la existencia de una conducta activa de los sujetos, es decir, que a través de su actuación se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria.

2) No es necesaria la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consuma dicho resultado."

Y además hay que señalar que en este caso la carga de la prueba de la concurrencia de los requisitos objetivos y subjetivos recae en la Administración tributaria, que de acuerdo con la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2010 (recurso 307/2008) debe "demostrar que el negocio jurídico realizado con la concurrencia de voluntades del deudor principal y deudor solidario es un negocio jurídico tendencial, realizado con la finalidad de ocultar o esconder los bienes del deudor principal de la posibilidad de su realización por la Hacienda Pública (...). Lo anterior se ha acreditado mediante una prueba indiciaria pues normalmente no existe, en estos casos, un reconocimiento expreso del hecho.">>

Las otras dos fueron mencionadas por este Tribunal Central en su resolución de 17 de diciembre de 2019 (RG 5104/2016) en la que se examinaba un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT en el que por sentencia judicial, a instancias de la Administración Concursal, se acabó declarando la ineficacia con efectos ex tunc del negocio jurídico causante de la ocultación por haberse realizado a título gratuito y en el plazo de los dos años anteriores a la declaración de concurso del deudor principal. En dicha resolución dijimos (la negrita es añadida):

<<SÉPTIMO.- Considera este Tribunal, tal y como apunta el Director recurrente, que en el presente caso concurren los requisitos necesarios para exigir la responsabilidad prevista en la norma, pues es evidente que el acto de ocultación se produjo, con la intención de eludir la actuación ejecutiva de la Administración, y ello con independencia de que finalmente deudora principal y responsable no hayan obtenido el resultado pretendido como consecuencia de la actuación posterior de terceros ajenos a ambas, al haberse revocado la transmisión por parte de la Autoridad Judicial a instancias de la Administración concursal.

Lo apuntado en el párrafo anterior, constituye el criterio mantenido por este Tribunal Central, pudiendo citarse entre otras, nuestra resolución de 21/02/2012 (RG.: 00/04133/2010), 31 de marzo de 2016 (RG.: 00/03551/2013) y la de 28/09/2017 (RG.: 00/03400/2015), donde señalábamos en nuestro Fundamento de Derecho NOVENO:

"(...) A estos efectos, se debe tener en cuenta que, como señaló este Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución, de fecha 21/02/2012 (RG. 00/04133/2010), recogiendo lo señalado por la sentencia de la Audiencia Nacional de 13/07/2011 (recurso 13/2010), para que la declaración de responsabilidad solidaria de que se trata tenga lugar se exige la existencia de una conducta activa de los sujetos, es decir, que a través de su actuación se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria, y no es necesaria la consecución de un resultado, sino que la redacción del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consuma dicho resultado (en el mismo sentido, sentencia de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 30/01/2012, en resolución de recurso contencioso-administrativo 413/2010)."

Dicho criterio anterior esta amparado en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, como en las Sentencias - señaladas por la AEAT en sus alegaciones- de fecha 20/06/2014 (recurso 2866/2012) y de 06/06/2014 (recurso 560/2012). En la primera de estas Sentencias, tal y como indica el Director recurrente, el Alto Tribunal en su Fundamento de Derecho QUINTO, señala:

"(...)

Los requisitos de hecho de este artículo, son:

1. La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad.

2. Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria, entendiéndose por ocultación «cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...)», tal y como señala el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 24 de febrero de 2009, dictada en virtud de recurso extraordinario para la unificación de criterio; y por causar o colaborar cualquier acto positivo dirigido a la ocultación

de bienes o derechos, « como puede ser una donación simulada a un familiar, la venta de bienes a familiares por precio inferior al de mercado, así como la modificación del régimen económicomatrimonial » supuestos estos que encajan en el citado precepto, evitándose con ello la necesidad de acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión, para la defensa del crédito público, exigiéndose en el responsable un « animus noscendi » o « sciencia fraudes », es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.

3. Como dice la sentencia recurrida, en su Fundamento de Derecho Tercero, no es necesaria la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consume dicho resultado.

(...)"

Como también señala el órgano recurrente, y como no podría ser de otro modo, dicho criterio jurisprudencial es seguido también por la Audiencia Nacional, pudiendo citarse las Sentencias de 04/05/2015 (recurso 219/2014) y de 31/03/2014 (recurso 125/2013).>>

Sobre la cuestión controvertida se ha pronunciado también el Tribunal Supremo en diversas sentencias. Algunas de ellas figuran citadas en la resolución de este Tribunal Central de 17 de diciembre de 2019 (RG 5104/2016) parcialmente transcrita más arriba. Se trata de las SSTS de 20/06/2014 (recurso 2866/2012) y de 06/06/2014 (recurso 560/2012).

Cabe citar también la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2017 (rec. casación nº 1847/2016), que dispone lo siguiente:

<<TERCERO.- Sobre el fondo del debate.

(.....)

Como antes se ha puesto de manifiesto al transcribir parcialmente la sentencia, la Sala de instancia hace una lectura e interpretación correcta del expresado art. 42.2.a) de la LJCA, siguiendo al efecto una constante jurisprudencia al respecto, brevemente para recordar que, sentencia de 22 de diciembre 2016, rec. cas. 159/2015, «Los requisitos de hecho de este artículo, son:

1. La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad.

2. Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria, entendiéndose por ocultación « cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...) », tal y como señala el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 24 de febrero de 2009, dictada en virtud de recurso extraordinario para la unificación de criterio; y por causar o colaborar cualquier acto positivo dirigido a la ocultación de bienes o derechos, « como puede ser una donación simulada a un familiar, la venta de bienes a familiares por precio inferior al de mercado, así como la modificación del régimen económico-matrimonial » supuestos estos que encajan en el citado precepto, evitándose con ello la necesidad de acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión, para la defensa del crédito público, exigiéndose en el responsable un «animus noscendi» o «sciencia fraudes», es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.

3. Como dice la sentencia recurrida, en su Fundamento de Derecho Tercero, no es necesaria la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consume dicho resultado».

En el caso que nos ocupa resulta evidente que concurren los expresados requisitos, la deuda tributaria ejercicio IRPF 2007, estaba devenga y era exigible al tiempo de la declaración de responsabilidad, como bien consideró la Sala de instancia la intencionalidad de las partes fue dirigida a la finalidad contemplada en la norma y si bien el resultado final de la donación no llegó a consumarse, en tanto que se rescindió, resulta evidente que hasta su rescisión se consiguió sustraer un patrimonio a la acción recaudatoria de la Administración gracias a la participación material del recurrente, habiendo tenido por probado la Sala de instancia el elemento intencional.>>

De lo expuesto se concluye que la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT tiene carácter tendencial y no depende del éxito o fracaso posterior del acto o actos de transmisión u ocultación, por lo que no dejará de declararse y ser conforme a derecho por la mera circunstancia de que el presupuesto de hecho habilitante haya sido anulado de forma privada o pública, a instancia de las partes o de terceros.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

La responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT tiene carácter tendencial y no depende del éxito o fracaso posterior del acto o actos de transmisión u ocultación, por lo que no dejará de declararse y ser conforme a derecho por la mera circunstancia de que el presupuesto de hecho habilitante haya sido anulado de forma privada o pública, a instancia de las partes o de terceros.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.