

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083474

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de septiembre de 2021

Sala 3.^a

R.G. 3229/2021

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

Donación en la que el donante no se haya reservado bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. El TEAR anula el acto de declaración de responsabilidad al entender que la intención del deudor principal al efectuar la donación no fue ocultar los inmuebles donados a la Hacienda pública. Y alcanza tal conclusión porque pudiendo haberlos ocultado con anterioridad, en la medida en que tenía desde bastantes años atrás deudas con la Hacienda pública, no lo hizo. Al mismo tiempo indica el TEAR que en las declaraciones por el IRPF presentadas a la AEAT desde el año 2002 el deudor principal declaró la titularidad del pleno dominio del 50% de los bienes donados, circunstancia que ponía de manifiesto el conocimiento por la Administración tributaria de la existencia de dichos bienes a efectos de proceder contra ellos para el cobro de las deudas. Para el TEAR, por tanto, la donación de los inmuebles no ha tenido por finalidad impedir la actuación de la Administración para el cobro de las deudas tributarias que el deudor principal tenía respecto a ella.

Si no ha existido ocultación de bienes por parte del deudor principal con la finalidad de impedir su traba, difícilmente puede hablarse de una «acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación». Así pues, el razonamiento del TEAR conduciría en buena lógica a la conclusión de que no concurren los dos primeros requisitos necesarios para que se dé el supuesto de responsabilidad del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT), a saber: ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba y acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación.

El TEAR omite, sin embargo, cualquier referencia al art. 643 del Código Civil, circunstancia que viene a reprocharle el Director recurrente para quien «la donación que deje al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, constituye ocultación por parte del deudor, y dispensa a la Administración de toda prueba del elemento objetivo de la responsabilidad, o enlace causal entre la conducta y el daño, a los efectos del artículo 42.2.a) de la LGT».

Para el Director recurrente la donación que deja al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, como sucede en el caso examinado, constituye ocultación de bienes del deudor principal y pone de manifiesto la «causación o colaboración» del donatario en dicha ocultación a los efectos del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT).

Pues bien, a efectos de la declaración de responsabilidad del reiterado art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT), la presunción del párrafo segundo del art. 643 del Código Civil, opera de forma que la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor (donante) con la finalidad de impedir su traba, pero no que el responsable (donatario) haya actuado con conocimiento o conciencia del perjuicio causado, circunstancia ésta que deberá probar convenientemente.

Dicho esto, la aceptación por el donatario (declarado responsable) de una donación de bienes realizada por el deudor principal en la que concurren las circunstancias contempladas en el párrafo segundo del art. 643 del Código Civil, esto es, que deja al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, pone de manifiesto, ciertamente, el cumplimiento del segundo requisito para la declaración de responsabilidad del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT), esto es, la «causación o colaboración» del primero en la ocultación. **(Criterio 1 de 2)**

Por último, el hecho de que el acto o negocio jurídico en que se concreta la ocultación hubiese podido realizarse con anterioridad no es motivo para negar la existencia de dicha ocultación. Por tanto, la apreciación de que se ha producido ocultación, cualquiera que sea el acto o negocio jurídico en que se concrete, no requiere una mayor demostración o prueba por la circunstancia de que hubiera podido hacerse en un momento anterior y no se hizo, ni esta circunstancia puede ser motivo por el que se rechace que ese acto o negocio jurídico constituye ocultación. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

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

Código Civil, art. 643.

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 Cataluña, de 29 de junio de 2020, recaída en la reclamación nº 17/01079/2016 interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

1.- El día 18 de mayo de 2016 se notificó a Doña M el inicio de un expediente de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT dirigido a determinar si concurrían en ella las circunstancias previstas en la ley para ser declarada responsable de las deudas tributarias de su padre, Don L.

En dicha comunicación se manifestaba, en lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada, lo siguiente:

- Que por la Dependencia de Recaudación se sigue procedimiento administrativo de apremio respecto de Don L por deudas con origen en derivaciones de responsabilidad, autoliquidaciones y liquidaciones pendientes de pago, devengadas todas ellas con anterioridad al momento en que se produce el otorgamiento del negocio jurídico cuya formalización puede ser constitutiva del supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.2.a) de la LGT.

- Que Don L y su esposa eran dueños por mitad y proindiviso de tres fincas que en virtud de escritura pública de 6 de mayo de 2013 fueron donadas a favor de sus cuatro hijos por cuartas partes indivisas iguales, siendo el valor total de los bienes donados que figura en la escritura de 442.724,19 euros.

- En cuanto al presupuesto objetivo de la responsabilidad tributaria manifiesta el acuerdo de inicio lo siguiente:

En virtud de lo anteriormente expuesto, la donación de los bienes inmuebles supone una disminución del patrimonio de Don L.

Dicho gravamen se constituye en el momento en que ya se habían devengado las deudas descritas en el apartado precedente.

Esta conducta resulta subsumible en el supuesto de responsabilidad solidaria del 42.2.a de la LGT de acuerdo con el cual se establece lo siguiente:

"...;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, de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributarias, 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...;"

Como elementos determinantes para declarar la responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2.a de la LGT cabe poner de manifiesto los siguientes:

1) Ocultación de los bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir el embargo.

En el supuesto de hecho planteado, la donación del bien por parte del deudor a su hija Doña M tiene como principal efecto impedir la traba de dichos bienes por parte de la Hacienda Pública.

En el momento en que se produce la aceptación de la donación, dada la vinculación familiar existente entre Don L y Doña M, los intervinientes debían conocer la existencia de deudas pendientes de pago.

Por tanto, el acto de aceptación donación posee el efecto, en última instancia, de transmitir los bienes titularidad del deudor a su hija y frustrar, de este modo, el posible embargo de los mismos.

2) La acción del presunto responsable consistente en causar o colaborar en la ocultación, y que sea causa directa del daño.

En este caso, el presunto responsable ha participado en un negocio jurídico que implica la transmisión de bienes del deudor y por tanto la minoración de su patrimonio, siendo los bienes transmitidos los únicos bienes cuyo embargo hubiera podido asegurar el cobro de la deuda.

Los actos jurídicos analizados constituyen un claro y palmario vaciamiento del patrimonio del deudor, por desprendimiento jurídico de los bienes.

3) Que la conducta del presunto responsable sea maliciosa, culposa o negligente. El elemento subjetivo requerido por el legislador puede ser acreditado con base en distintos indicios racionales.

El vínculo familiar entre el deudor y la presunta responsable supone que ésta debía presumir que su participación en el negocio jurídico perseguía impedir o dificultar el cobro de las deudas de Don L.

Además, Doña M consta como destinataria, por su condición de nuda propietaria, de la diligencia de embargo 17XXXXXQ por la que se embargan a Don L las fincas N° (.....) y (.....) del Registro número 12 de Barcelona y cuya fecha de notificación es el 29/09/2004.

Este hecho demuestra que era perfectamente conocedora de la condición de deudor de la Hacienda Pública de Don L.

- En cuanto al alcance de la responsabilidad dispone el acuerdo de inicio lo que sigue:

En relación con el alcance de la responsabilidad, el artículo 42.2 de la LGT establece que éste será el importe menor de los dos siguientes: el valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración Tributaria y el importe de la deuda pendiente. Por ello, determinando el importe de la deuda pendiente, es necesario fijar el valor del bien donado.

a) Según donante y donatario, y de acuerdo con lo dispuesto en la escritura de donación, el importe de la misma asciende a la cantidad de 442.724,19euros, habiendo pertenecido al deudor Don L con NIF (.....) la mitad de la finca (221.362,09euros) y donando a Doña M una cuarta parte. Por tanto, el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración Tributaria asciende a un importe de 55.340,52euros

b) El importe de la deuda tributaria pendiente. En este caso, el importe de la deuda pendiente de Don L con NIF (.....) es de 202.700,98euros

A tenor de estos importes, el alcance de la derivación de responsabilidad se fijaría en el menor de los dos importes establecidos: 55.340,52euros.

- Concluye el acuerdo de inicio del expediente de derivación de responsabilidad del modo siguiente:

De acuerdo con lo expuesto, la donación de bienes realizada por Don L a su hija Doña M se produce existiendo deudas devengadas titularidad del primero.

Así las cosas, con el objeto de eludir su obligación de pago con la Hacienda Pública, así como continuar impidiendo el cobro por parte de ésta, se formalizan los actos jurídicos analizados cuyo efecto jurídico y económico más relevante es el de logara el desprendimiento jurídico de los bienes gravados.

Los actos jurídicos analizados constituyen un vaciamiento de patrimonio del deudor e impiden la actuación de la Administración para la recaudación de las deudas tributarias pendientes. Se frustran, así, de forma evidente las actuaciones de cobro que pueda desarrollar la Administración.

Por consiguiente, el acto de donación, y en concreto el perfeccionamiento del acto mediante la aceptación de los bienes por parte de Doña M resulta subsumible en el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.2. de la LGT.

De los hechos y circunstancias sucintamente expuestos, y sin perjuicio de las alegaciones que puedan efectuarse en el trámite de audiencia previo a la redacción de la propuesta de resolución, a juicio de este Equipo Regional de Recaudación, resultan elementos de prueba de entidad suficiente como para considerar que concurren los presupuestos legalmente establecidos para declarar a Doña M responsable solidario de las deudas tributarias de Don L en virtud del artículo 42.2.a de la LGT, con el siguiente ALCANCE: 55.340,52euros.

2.- Frente al acuerdo de inicio del expediente de derivación de responsabilidad y en lo que afecta al presente recurso extraordinario de alzada, la interesada formuló las alegaciones siguientes:

Segunda.- falta de la conducta culposa del obligado tributario.

La conducta del obligado tributario ni ha sido maliciosa ni culpable ni negligente. El obligado tributario es una persona mayor de edad, que reside en un domicilio totalmente distinto al de sus progenitores, y, que no sabía el estado económico del Sr. L. En cuanto a la afirmación de la AEAT de que el obligado tributario era conocedor de la situación porque fue destinatario de una diligencia de embargo de las fincas (.....) y (.....), ésta parte lo tiene que confirmar, pero es que dicha comunicación fue el 29/09/2004;ijijij. Después de transcurrir doce años, sin tener

ninguna noticia por parte de la AEAT, es imposible que se diga que el obligado tributario fuera conocedor de deuda alguna.

3.- Con fecha 1 de julio de 2016 se notificó a Doña M el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria en aplicación del artículo 42.2.a) de la LGT en el que se desestiman sus alegaciones. En lo que concierne a la resolución del presente recurso extraordinario de alzada la contestación a las alegaciones de la interesada fue la siguiente:

En relación con la alegación segunda-falta de conducta culposa del obligado tributario, se deben tener en cuenta los siguientes hechos:

En primer lugar se debe considerar que a efectos de la responsabilidad del artículo 42.2.a de la LGT, no se exige una actividad dolosa por parte del responsable, sino simplemente un conocimiento de que se puede ocasionar un perjuicio a la Hacienda Pública, aunque no exista intención de causar un daño.

A su vez, el Código Civil establece las siguientes presunciones relacionadas con el negocio jurídico celebrado entre las partes y que origina la ocultación:

Artículo 643: "No mediando estipulación respecto al pago de deudas, sólo responderá de ellas el DONATARIO cuando la donación se haya hecho en fraude de los acreedores. Se PRESUMIRÁ siempre hecha la donación en fraude de los acreedores cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella."

Artículo 1297: "Se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título GRATUITO. También se presumen fraudulentas las enajenaciones a título oneroso, hechas por aquellas personas contra las cuales se hubiese pronunciado antes sentencia condenatoria en cualquier instancia o expedido mandamiento de embargo de bienes."

Don L es deudor de la Hacienda Pública, y una vez se han devengado y liquidado las deudas éste dona un bien inmueble de su propiedad a sus hijos, los cuales aceptan la donación. Por la relación existente entre deudor y responsables, éstos no pueden ignorar la condición de deudor del primero, existiendo además diversos indicios que permiten llegar a dicha conclusión.

A estos efectos se debe considerar que como se refleja en la nota simple del Registro Mercantil, la finca donada por Don L consta a efectos registrales a nombre de P, SA sin que se haya producido modificación desde el año 1979. Una vez adquirida la finca por sus descendientes, éstos tampoco la inscriben a su nombre en el Registro, sino que años después continúa inscrita a nombre de la sociedad P, SA. Esta actuación es completamente irregular, y pone de manifiesto la voluntad de ocultar la titularidad real del inmueble tanto por parte del deudor principal como de Doña M.

Si bien lo expuesto es suficiente para acreditar la voluntad de ocultación del bien del deudor, tienes especial trascendencia el hecho de que Doña M ostenta la nuda propiedad de las siguientes fincas incluidas en la diligencia de embargo (.....) sobre bienes inmuebles, cuyo usufructo corresponde a su padre, Don L:

- Finca número (.....), inscrita al Tomo (.....), Libro (.....), Folio (.....) del Registro de la Propiedad número doce de Barcelona.

- Finca número (.....) inscrita al Tomo (.....), Libro (.....), Folio (.....) del Registro de la Propiedad número 12 de Barcelona.

Por su condición de nuda propietaria ha sido notificada en fecha 09/03/2007 de la anotación preventiva de embargo que se practicó sobre las fincas descritas por importe de 306.309,42 euros.

La anotación de embargo se mantiene en fecha de aceptación de la finca, por lo que Doña M es conocedora en el momento en que acepta la donación que da lugar a la ocultación de que las deudas por las que se practicó la anotación de embargo no han sido pagadas, ya que si lo hubieran sido se habría procedido al levantamiento de dicho embargo. A pesar de haber recibido la notificación de la anotación en el año 2004, en la fecha en que se acepta la anotación (y con posterioridad) se mantiene el embargo inscrito en el Registro y por tanto no puede negar el conocimiento de la existencia de deudas de su padre, Don L, con la Hacienda Pública.

Los hechos expuestos están presididos por una voluntad coincidente del deudor principal y del presunto responsable solidario, que es lograr sustraer de la acción ejecutiva de la Hacienda Pública bienes que pertenecen a aquel.

Por tanto, Doña M tiene tanto la consciencia como la voluntad de que el acto de donación de la finca que origina la ocultación conduce a impedir la actuación de la administración tributaria, ya que de acuerdo con los hechos expuestos no puede ignorar el perjuicio que la donación causa a la Hacienda Pública.

La conducta de Doña M supone sustraer de la vía de embargo un determinado bien del deudor principal, perjudicando notoriamente los intereses de la Hacienda Pública y por tanto colaborando en la ocultación de sus bienes.

Segundo.

Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria interpuso Doña M la reclamación nº 17/01079/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante) el día 27 de julio de 2016, alegando, en lo que aquí interesa, cuanto sigue:

Primera.- antecedentes

A Don L, se le efectuaron una serie de liquidaciones en los años 1998 y siguientes, que no se pagaron. Como consecuencia de ello, la Administración procedió al embargo de bienes muebles y de bienes inmuebles, con el resultado de que con la enajenación de los bienes muebles se cobró parte de la deuda. El embargo de los bienes inmuebles, no se llegó a ejecutar, el departamento de recaudación de la AEAT iba prorrogando los embargos en el registro de la propiedad, pero sin llegar a realizar ninguna actuación encaminada a la liquidación de la deuda tributaria.

Sorprende a ésta parte que no se embargaran dichos bienes inmuebles, ya que, aunque en el escrito de derivación de responsabilidad se está indicando que de los hechos expuestos están presididos por una voluntad coincidente del deudor principal y del presunto responsable solidario, en sustraer de la acción ejecutiva de la Hacienda Pública bienes que pertenecen a aquél, no es menos cierto que Don L junto con su esposa, habían declarado todos los años en sus declaraciones de Renta, la propiedad al 100% de los inmuebles que se donaron a los hijos objeto de la derivación de responsabilidad, por lo que, si la AEAT era concedora de la titularidad de dichos bienes inmuebles, que no tenían ninguna carga, ¿por qué no se trabaron?, ¿como se podía imaginar Doña M que, teniendo sus padres dichos inmuebles, aún tuvieran deudas con la AEAT? Se acompaña como DOCUMENTO N° 1 copia de las declaraciones, donde se puede comprobar que los inmuebles donados se declaraban como renta imputable, excepto en los años 2013 y 2015 (no presentó declaración) y 2014 en los que ya no tenía dichos inmuebles.

El 6 de mayo del 2013, quince años más tarde, Don L, donó la mitad indivisa de un piso y de dos parkings a sus cuatro hijos. Éste piso y los parkings son los que estuvo declarando todos los años en su declaración de renta.

Como consecuencia de ello, la AEAT, considera que es de aplicación el artículo 42.2.a) de la LGT, cuya redacción es "los 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" acordando la declaración de responsabilidad solidaria a sus hijos, en éste caso a Doña M.

Dicha derivación de responsabilidad debe anularse por los fundamentos que se expondrán a continuación.

Segunda.- falta del presupuesto de hecho de la derivación.

Tal y como se establece el artículo 42.2.a) de la LGT, y se detalla en el acuerdo de declaración de responsabilidad, la AEAT pone de manifiesto los siguientes elementos:

1. Ocultación de los bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir el embargo.
2. La acción del presunto responsable consistente en causar o colaborar en la ocultación, y que sea causante directa del daño.
3. Que la conducta del presunto responsable sea maliciosa, culposa o negligente. El elemento subjetivo requerido por el legislador puede ser acreditado en base en distintos indicios racionales ...

En el mencionado acuerdo se desarrollan los elementos antes mencionados, sin embargo ésta parte no puede estar en absoluto de acuerdo con dicho razonamiento, por un hecho principal y que desmonta toda la teoría del departamento de recaudación, cual es que, el Sr. L, nunca ocultó la propiedad de los inmuebles donados, ya que en todos los años los ha estado declarando en su declaración de Renta, dejando constancia muy clara que el propietario de los citados inmuebles eran él y su esposa. Si esto es así, que lo es en base a las declaraciones presentadas, ¿Cómo se puede afirmar que se "ocultan bienes con la finalidad de eludir el embargo", si el contribuyente nunca ocultó la propiedad de los citados inmuebles. ¿Cómo se puede afirmar que el presunto responsable "ha causado o colaborado en la ocultación, y que sea causa directa del daño", cuando insistimos, en el presente procedimiento no se ha ocultado nada?. Por último se afirma que "el vínculo familiar entre el deudor y la presunta responsable supone que ésta debía presumir que su participación en el negocio jurídico perseguía impedir o dificultar el cobro de las deudas de L" ¿Cómo va a presumir el presunto responsable que el Sr. L tiene deudas con

la AEAT, cuando tiene inmuebles con valor más que suficiente para cancelar dichas deudas, por lo que si la AEAT no ha embargado, es de presumir que ya no existe ninguna deuda?.

(.....).

Cuarta.- falta del presupuesto de hecho de la derivación de responsabilidad.

Según reiterada jurisprudencia del TS, entre otras STS, sala 3ª de lo contencioso administrativo, 26 de noviembre de 2009 1647/2004, para que se produzca la derivación de responsabilidad de la deuda tributaria tipificada en el artículo 42.2.a) de la LGT, tiene que ocurrir el "presupuesto habilitante", es decir ver si el responsable solidario fue o no causante o colaborador en la ocultación de bienes, y el "alcance global de la responsabilidad". Vamos a analizar los dos apartados por separado.

4.1. Presupuesto habilitante. El motivo de la impugnación en éste apartado es debido exclusivamente a si el responsable fue o no causante o colaborador en la ocultación de bienes. Éste precepto tiene un concepto finalista, concretable en que se pretende eludir el embargo, y un elemento subjetivo, vertebrado tanto a través de la ocultación de bienes del obligado como que tal actuación haya sido maliciosa, es decir, tendente justamente a la finalidad antedicha y con conocimiento de que con tal actuación se impide el cobro de la deuda, protegiendo los bienes y derechos del obligado principal.

En nuestro caso vamos a demostrar que no se cumplen dichas condiciones en la forma de actuar de M. L tenía unas deudas tributarias que no había pagado, hecho que M tuvo conocimiento por sorpresa en el año 2007. Ante la pregunta a su progenitor del motivo de la deuda, y su alarma, Don L le comunicó al cabo de un tiempo, que dichas deudas estaban canceladas, aportándole unos justificantes de venta directa de bienes muebles. Ante la inexperiencia y el desconocimiento de la documentación que vio, la dio por buena. Posteriormente transcurrieron los años, sin tener ninguna notificación por parte de la AEAT de la subsistencia de las mencionadas deudas, y, Doña M ni fue ni tenía por costumbre, al igual que cualquier contribuyente, pedir la registro de la propiedad como estaba la calificación del inmueble del que era nuda propietaria, y, decimos que no se preocupó, por dicho motivo, porque era nudo propietaria por lo que hasta que no falleciera el usufructuario no le afectaba para nada el régimen del inmueble.

El 6 de mayo del 2013, L dona la mitad indivisa de un piso y dos plazas de garaje a M y sus tres hermanos, hecho que de ninguna de las maneras se puede interpretar como un hecho malicioso, puesto que, como ya hemos dicho, M desconocía la existencia de deudas con la AEAT, y, si, realmente existieran, la única culpa corresponde a la AEAT al no proceder al embargo de los bienes inmuebles que en aquél momento se donaron.

M no tenía conocimiento, ni lo podía haber tenido, que con aquella actuación se impedía el cobro de una presunta deuda tributaria, por lo que nunca se puede decir que su conducta hubiera sido maliciosa. La AEAT desde el año 2007 (más de 6 años antes) nunca notificó a Doña M que su padre tuviera deudas con la AEAT, ¿cómo podía saber que existieran? La AEAT considera que "dada la vinculación existente entre Don L y Doña M, los intervinientes debían conocer la existencia de deudas pendientes de pago. ¿En que se basa la AEAT en dicha afirmación?, no tiene ninguna constancia, es una mera suposición, que no puede implicar la derivación de la responsabilidad. En el último apartado 3) de la derivación, la AEAT vuelve a insistir en el mismo planteamiento, "el vínculo familiar entre el deudor y la presunta responsable supone que ésta debía presumir que su participación en el negocio jurídico perseguía impedir o dificultar el cobro de las deudas de Don L". ¿Cómo podía impedir Doña M el cobro de unas deudas que no sabía que existieran?

Pero es que los bienes donados estaban declarados por Don L en su declaración, por lo que el donatario ¿como podía imaginarse que le derivaran la responsabilidad por la sustracción de un bien a la AEAT, cuando dicho bien había sido declarado siempre por L, y, nunca, insistimos nunca, se había efectuado ninguna traba sobre dichos bienes?.

Como conclusión, a M no se le puede achacar el "presupuesto habilitante", ya que su actuación ni fue maliciosa, ni conocía que con dicha actuación se impedía el cobro de ninguna deuda tributaria.

Tercero.

La reclamación fue estimada por el TEAR en su resolución de 29 de junio de 2020, que anuló el acto impugnado con base en los argumentos siguientes (la negrita es añadida):

Cuarto.

Por lo que se refiere al fondo del asunto, el artículo 42.2 a) de la LGT dispone que:

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 este precepto, se contemplan supuestos de vaciamiento del patrimonio del presunto deudor, para sustraerlo a la acción de cobro de la Hacienda pública. Ello se consigue, generalmente, mediante la desafectación formal de bienes y derechos, que se adjudican a terceros vinculados, o bien mediante la minoración ficticia del valor real del patrimonio, sirviéndose también de la concurrencia de terceros vinculados, para introducir derechos reales o cargas ficticias.

Por tanto, para que haya responsabilidad solidaria se requiere:

1) Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba.

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 la conducta del presunto responsable tenga la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores, que busca 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.

En el presente caso, no se dan los requisitos necesarios para declarar la responsabilidad. En efecto, tal y como alega el reclamante, si bien ha quedado acreditada una disminución del patrimonio del deudor principal producida por la donación de tres inmuebles a sus cuatro hijos, de la documentación obrante en el expediente, y en especial de las declaraciones por IRPF de los ejercicios 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010 y 2012 presentadas a la AEAT por el deudor principal, en las que declara su titularidad del pleno dominio del 50% de los tres inmuebles objeto de transmisión, no puede desprenderse una prueba suficientemente concluyente de que la actuación del reclamante tuviese por finalidad impedir la actuación de la Administración tributaria mediante una ocultación de dichos bienes,

Es decir, la Administración tuvo conocimiento de la titularidad del Sr. L de los bienes objeto de transmisión desde, al menos, el ejercicio 2002, por lo que, ya ostentando deudas anteriores a dicha fecha el deudor principal y no habiendo ocultado los mismos a la AEAT durante 12 años, resulta difícil mantener como pretende la Administración, que la intención de la donación referida fuera la de ocultar los bienes a la Hacienda Pública, cuando tal ocultación podía haberse llevado a cabo con anterioridad y no se hizo (en el año 1998, 16 años antes de la donación, ya tenía significativas deudas y era titular de los citados bienes).

Al respecto, cabe mencionar que si bien manifiesta la Administración que la titularidad de los citados inmuebles por el Sr. L no constaba inscrita en el Registro de la Propiedad correspondiente, dicha inscripción no resulta constitutiva, esto es, obligatoria para el titular, pudiendo haber solicitado la AEAT la inscripción de la referida titularidad de los bienes en el Registro de la Propiedad mediante el oportuno procedimiento establecido en la legislación hipotecaria.

Por tanto, de los datos acreditados por la Administración no puede observarse en la conducta de la interesada un animus nocendi a los intereses de la Hacienda Pública, y en consecuencia, al faltar la demostración de la concurrencia del elemento subjetivo necesario en toda declaración de responsabilidad y que debería manifestarse en este supuesto en una actividad tendente a impedir la actuación de la Administración tributaria, el acuerdo adoptado es contrario a derecho y debe ser anulado.

CUARTO: Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación el presente recurso extraordinario de alzada alegando cuanto sigue:

Primero.- El presente recurso extraordinario para la unificación de criterio tiene su justificación en la importancia que para este Departamento tiene combatir el criterio del TEAR que ha servido para estimar esta reclamación, consistente en que no puede decirse que la despatrimonialización llevada a cabo por el deudor principal por medio de la donación de inmuebles, tuviera la intención de ocultarlos a la acción ejecutiva de la Hacienda Pública, habiendo llegado a esa conclusión por la mera circunstancia de que esa despatrimonialización podría haberla llevado a cabo años antes respecto de otras deudas y no lo hizo.

La aplicación de este criterio supone la destrucción de la figura de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT, porque en una multitud de casos podrá oponerse a ella la afirmación de que no se ocultó con anterioridad, aunque hubiera podido hacerse. Un criterio así lleva al absurdo de que, para una gran cantidad de supuestos, nunca puede darse una primera ocultación y por lo tanto tampoco las posibles siguientes. Todo ello agravado en el presente caso por el hecho de que un razonamiento tan primario destruye la presunción legal de fraude de acreedores, al estar constituida la ocultación por una donación.

El artículo 242.1 de la LGT establece la procedencia del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio "cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado". Ambas circunstancias se dan en el presente caso, y la interposición de recurso de alzada extraordinario es el medio del que dispone este Departamento para combatir el criterio que las ha producido.

Segundo.- El pronunciamiento que hace el TEAR en este caso consiste en afirmar que no se puede mantener que la finalidad de la donación fuera la de ocultar bienes a la Hacienda Pública, y le ha bastado fijarse exclusivamente en no apreciar esa finalidad respecto del deudor principal -al que corresponde la iniciativa y la acción de donar, en tanto que al donatario le corresponde la mera aceptación-, puesto que llega a esa conclusión al apreciar que ese deudor lo era también años atrás y no recurrió a la ocultación para eludir el pago.

2.1.- El criterio fijado por la RTEAC de 19 de octubre de 2020, RG 4572-18-50.

Pues bien, ese Tribunal Central se ha pronunciado muy claramente sobre la cuestión controvertida: si la donación puede o no presumirse hecha en fraude de acreedores y, por lo tanto, constituir ocultación, por lo que se refiere tanto al donante deudor de la Hacienda Pública como al donatario para así determinar su responsabilidad, y lo ha hecho en su resolución de 19 de octubre de 2020, RG 4572-18-50, en la que se fija como criterio que: "En el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumple el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, deberá acreditar que éste ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado".

2.2- Las reflexiones doctrinales en torno a los artículos 1.297 y 643 CC.

Es sumamente acertado este criterio del TEAC. Es sabido que la presunción de fraude de los actos gratuitos contenida en los artículos 1.297 y 643 CC ha dado lugar a profundas reflexiones doctrinales.

La rescisión de este tipo de donaciones obedece, es doctrina clásica, a la ponderación de los intereses en liza; así los acreedores que certant de damno vitando y los adquirentes, que certant de lucro captando; y en esta pugna de intereses entre acreedor perjudicado y donatario enriquecido, aunque sea de buena fe, deben equitativamente prevalecer los primeros, porque el interés del donatario que trata de obtener un beneficio es más débil y presenta una causa jurídica de adquisición inferior-, que el del acreedor que trata únicamente de evitar un perjuicio injusto. Es por ello que, tratándose de actos gratuitos, se atenderá únicamente a si perjudican a los acreedores, sin consideración alguna a la idea de fraude, en aplicación de la regla nemo liberales nisi liberatus, esto es que nadie puede dar libremente lo que no es libre de dar, pues nadie tendrá en su mano realizar actos de liberalidad si antes no ha pagado -o provisionado- sus deudas.

Y como sabemos, nuestra doctrina sostiene que procede la revocación de las enajenaciones a título gratuito aun siendo de buena fe el adquirente.

Ya Mucius Scaevola sostuvo que no sólo procede la revocación cuando el tercero adquirente procedió de mala fe, sino también cuando, teniendo la buena fe, fue objeto de una donación de acuerdo con lo previsto en el artículo 643 CC.

Más modernamente, podemos destacar la posición de Federico De Castro, que hizo ver que con el artículo 643-2º CC nos hallamos ante una presunción iuris et de iure, por la sencilla razón de que contiene una declaración legal por la que se establece que toda donación es revocable si se demuestra la insolvencia del donante. Por ello sostuvo el maestro De Castro que para la revocación de la donación no se precisa el ánimo de defraudar; basta el daño del acreedor.

De modo sintético, afirma Albadalejo que si la enajenación es onerosa se exigen dos requisitos, perjuicio y fraude, mientras que si la enajenación es gratuita se exige un único requisito, el perjuicio.

Por su parte, Cristóbal Montes argumentó que no nos hallamos en el terreno de las presunciones, sino que la enajenación a título gratuito se unimisma con el fraude, esto es, que toda disposición gratuita del deudor que perjudique a sus acreedores es, ex natura, fraudulenta, porque el fraude viene dado precisamente por el hecho de que un deudor esté dispuesto a beneficiar a terceros aunque ello excluya o disminuya la posibilidad del pago a sus acreedores.

Para finalizar con esta reseña doctrinal, Roca Sastre sostuvo que la tendencia histórica en materia de revocación de actos a título gratuito fue no la de prescindir del requisito subjetivo, sino la de objetivarlo; el fraude se transmuta objetivándose. Se atiende únicamente al resultado perjudicial, y nos hallaríamos no ya ante un fraude subjetivo en sentido técnico, ni tampoco ante una presunción de fraude, sino ante un fraude inherente al resultado, un "fraus re ipsa".

Así como conclusión, bien parece que la mejor doctrina entiende que la regla del artículo 643.º CC, permite objetivar el elemento subjetivo, siendo el único requisito el daño o perjuicio, hallándonos no ya ante una presunción iuris et de iure, sino ante una conducta necesariamente fraudulenta, o de la que el fraude resulta ex re ipsa loquitur, que no admite excepción alguna, y en la que la ponderación de intereses en juego acarrea la rescisión de la donación, por ser el interés del donatario de peor condición que la del acreedor perjudicado.

2.3.- Un comentario sobre la RTEAC de 19 de octubre de 2020, RG 4572-18-50. No cabe en nuestro sistema una responsabilidad tributaria objetiva, por el mero resultado.

Ahora podemos entender a la perfección el acierto de la RTEAC de 19 de octubre de 2020, RG 4572-18-50. La misma partió de la sede civil, como no podía ser de otro modo, así refiere el TEAC que la acción revocatoria o pauliana, como medio de protección del crédito tiene como requisitos, el daño y el fraude, bastando para este último la mera conciencia del perjuicio (scientia fraudis), la cual se presume en los actos realizados a título gratuito, tal y como señala el artículo 1297 CC. Su efecto es rescisorio, dejando sin efecto el acto o negocio jurídico impugnado por fraudulento, precisando que "la rescisión alcanza al tercero que celebró el acto o negocio jurídico con el deudor en fraude del crédito que ostenta el acreedor, pero únicamente si se realizó a título gratuito (por presumirse el fraude) o a título oneroso si se demuestra la complicidad del adquirente".

Y añadía que la acción del artículo 42.2 a) LGT buscaba el mismo fin, pero con diferente resultado, así la acción contenida en el artículo 42.2 a) LGT, es igualmente un medio de protección del crédito de la Administración pública frente a actuaciones fraudulentas del deudor, pero "no debe olvidarse que se trata de figuras jurídicas distintas, cuya regulación es también diferente". Y difieren en el efecto de su ejercicio, así en la pauliana "el efecto de su ejercicio es la rescisión del negocio jurídico celebrado en fraude de acreedores", mientras que en la acción del 42.2 a) LGT "lo que se pretende no es tal rescisión sino declarar responsable del pago de las deudas al adquirente que colaboró en dicho negocio jurídico fraudulento".

Se hacía pues necesario la modulación de las presunciones civiles llevadas al ámbito administrativo de las responsabilidades. Y sostiene como tesis el TEAC que "así como en el ámbito de la acción revocatoria o pauliana la donación efectuada por el donante sin reservarse bienes suficientes para pagar las deudas se entiende realizada siempre en fraude de acreedores, con independencia de la buena o mala fe del donatario, en el supuesto de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) LGT la norma exige siempre acreditar que el declarado responsable ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Ello implica que si bien la Administración, en un supuesto en el que concurren las circunstancias del artículo 643, párrafo 2º CC, para ejercitar la acción pauliana en defensa de su crédito no necesita probar la mala fe del donatario-adquirente, sí deberá hacerlo cuando lo que pretenda es declarar responsable de las deudas al donatario en virtud del artículo 42.2 a) LGT".

Y nos ofrece el TEAC a renglón seguido la razón de ser de la modulación, -el subrayado es nuestro- porque "el artículo 643 párrafo 2º CC presume siempre hecha la donación en fraude de los acreedores, cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella. Como se indicó anteriormente, esta presunción del carácter fraudulento de la donación en las circunstancias señaladas implica la participación del donante en el fraude pero no la mala fe del donatario que, no obstante, se verá alcanzado en todo caso (haya actuado con buena o mala fe) por los efectos rescisorios inherentes a la acción revocatoria o pauliana". Es decir, la presunción civil de fraude contenida en el art 643 párrafo 2º CC, lo es del donante pero no del donatario, sin perjuicio de que dicho donatario se vea afectado por la rescisión. Y como en la acción del artículo 42.2 a) LGT no se pretende la rescisión, la conclusión es que ya en el ámbito administrativo, sí operará la presunción del artículo 643 párrafo 2º CC, pero limitada a apreciar el elemento objetivo, pero no el subjetivo. Así "dicha presunción no permitirá sin embargo, a la Administración tributaria, tener por acreditada que la participación del donatario en la ocultación responde a su mala fe, pues, como se indicó anteriormente, la presunción del carácter fraudulento de la donación en las circunstancias señaladas en el artículo 643 párrafo 2º CC, implica la participación del donante en el fraude pero no la mala fe del donatario".

De este modo, acierta el TEAC, pues la regla de fraude en el donante, que acarrea la rescisión de la donación, y obliga al donatario a devolver lo recibido, aun siendo de buena fe el susodicho donatario, se antoja excesiva en el terreno de la responsabilidad tributaria, que como es sabido ha hecho bandera de la proscripción de la responsabilidad objetiva.

2.4.- La proscripción de la responsabilidad objetiva, la doctrina reiterada del TEAC.

Valga por todas la RTEAC de 23 de julio de 2020, RG 3748-2019, cuando nos ofrece estas tres reglas, absolutamente reiteradas, en relación a la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT:

1. FUNDAMENTO ÚLTIMO DE LA RESPONSABILIDAD: La responsabilidad solidaria establecida en este artículo tiene su fundamento último en la responsabilidad por actos ilícitos que tiene su origen en lo establecido en

el artículo 1902 del Código Civil. En este caso, el daño no es otro que el perjuicio de la acción de cobro, que se vea imposibilitada, o al menos obstaculizada, por la conducta de la responsable.

2. LA FINALIDAD DE IMPEDIR LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: Refiere el TEAC que la finalidad concreta de impedir la actuación de la Administración tributaria será el nexo de unión principal de la conducta con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. Por consiguiente, es preciso que se haya actuado de forma intencionada, y produciendo un vaciamiento patrimonial, que sí concurrirá en el caso de que el bien que ingresa en sustitución del que salió, presente mayores dificultades o impedimentos para la actuación de la Administración tributaria.

3. LA PARTICIPACION DEL RESPONSABLE EN LA OCULTACIÓN: Por lo tanto, este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Admón. 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 Admón. 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.

Y en idéntico sentido, por ejemplo, la RTEAC de 27 de junio de 2019, RG 276-2017, ya nos advertía de que la finalidad concreta de impedir la actuación de la Administración tributaria será el nexo de unión principal de la conducta con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. Por consiguiente, es preciso que se haya actuado de forma intencionada, y produciendo un vaciamiento patrimonial.

Por consiguiente, siendo la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria requisito insoslayable de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT es claro que se hacía precisa la modulación de la regla del artículo 643. 2º CC, en los términos de la RTEAC de 19 de octubre de 2020, RG 4572-18-50.

Pero esto no quiere decir que esa regla no tenga recorrido o utilidad en el ámbito de la responsabilidad tributaria del artículo 42.2 a) LGT; muy al contrario nos advierte la RTEAC de 19 de octubre de 2020, RG 4572-18-50, de que: "[...] Y como en la acción del artículo 42.2 a) LGT no se pretende la rescisión, la conclusión es que ya en el ámbito administrativo, sí operará la presunción del artículo 643 párrafo 2º CC, pero limitada a apreciar el elemento objetivo, pero no el subjetivo. Así "dicha presunción no permitirá sin embargo, a la Administración tributaria, tener por acreditada que la participación del donatario en la ocultación responde a su mala fe, pues, como se indicó anteriormente, la presunción del carácter fraudulento de la donación en las circunstancias señaladas en el artículo 643 párrafo 2º CC, implica la participación del donante en el fraude pero no la mala fe del donatario".

Debemos pues reflexionar sobre qué cosa sea el elemento objetivo de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, antes de preguntarnos sobre la intensidad de la presunción que nos ofrece para dicho elemento la regla del artículo 643 párrafo 2º CC.

2.5.- El elemento objetivo de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, la contribución causal al daño.

En un texto que se repite invariablemente durante décadas, el TEAC afirma la naturaleza indemnizatoria de la acción contenida en el artículo 42.2 a) LGT, con base en el artículo 1.902 CC.

Así, la acción contenida en el artículo 42.2 de la LGT, que tiene su antecedente en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria, 230/1963, de 28 de diciembre, configura una responsabilidad del pago de las deudas tributarias que tiene como fin el proteger la acción de cobro, que la doctrina ha perfilado como de naturaleza INDEMNIZATORIA, con base en el artículo 1.902 del Código civil, es decir el RESARCIR a la Hacienda Pública en la cuantía que se corresponda con la acción ilegítima del responsable, que causa un DAÑO mediando culpa o negligencia.

Y es sabido que los requisitos de la responsabilidad solidaria por ocultación, serán TRES, daño u ocultación, elemento objetivo o causalidad y elemento subjetivo o reproche de culpa. Así es doctrina reiterada del TEAC que los requisitos serían los siguientes:

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.

3. Que la conducta del presunto responsable sea maliciosa. La participación del responsable en la ocultación ha de ser maliciosa, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores, que busca 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 nocendi*) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*).

De modo más sintético, descontando el daño, también es doctrina reiterada del TEAC la que sostiene que son dos los requisitos, el objetivo o contribución causal al daño y el subjetivo o finalidad.

Así, si analizamos el tipo de responsabilidad incorporado en el artículo 42.2 a) LGT observamos que en su primera parte establece los requisitos OBJETIVOS del mismo, consistentes en la necesidad de que el presunto responsable haya causado o colaborado en que se produzca la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago. Y en su segunda parte establece un requisito SUBJETIVO, cual es que tal ocultación o transmisión se haya verificado con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Si no concurre cualquiera de estos requisitos, la declaración de responsabilidad será improcedente.

Dicho esto, procede hacer una observación.

Y es que, si como hemos visto, la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT se vincula a la culpa extracontractual o aquiliana del artículo 1902 CC, los requisitos de ambas acciones por fuerza han de ser parejos, a saber, daño, relación de causalidad y culpa.

Y esta idea la encontramos, por ejemplo, en la RTEAC de 29 de junio de 2017, RG 6937-2014, Sala tercera, recaudación. La misma en relación a un caso de ocultación a través de pantallas societarias, REFLEXIONA SOBRE LOS REQUISITOS DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL EXTRA CONTRACTUAL, que serán los del artículo 42.2 a) LGT.

Así, por un lado, nos dice que serán los requisitos del artículo 42.2 a) LGT tres, primero, la ocultación de los bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir el embargo; segundo, la realización de una acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar y que sea la causa directa del daño; y tercero, que la conducta del presunto responsable sea intencionada, dolosa, en los términos de concurrir la mera *scientia fraudis*, es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio. Y podemos definir algunos conceptos, así por ocultación deberá entenderse cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos; causar implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad o cooperación, pudiendo consistir tal actuación en 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.

Y a renglón seguido aborda la cuestión de los requisitos de la responsabilidad civil. Así sostiene que por lo referido a la responsabilidad civil refiere el TEAC sus TRES REQUISITOS, daño, autoría cuando menos culpable y relación de causalidad entre ambas, así "estableciendo la teoría general de la responsabilidad civil los siguientes requisitos para la exigencia de la misma:

- 1) Autoría, o sea conductas u omisiones reprochables, imputables por culpa o dolo, y antijurídicas;
- 2) Que el daño sea cierto
- 3) SE NECESITA UNA RELACIÓN DE CAUSA / EFECTO ENTRE LA CONDUCTA IMPUTABLE Y EL DAÑO EFECTIVO, DEBIENDO DETERMINARSE DE SI ESA ACTUACIÓN FUE O NO IDÓNEA PARA LA PRODUCCIÓN DEL DAÑO, Y DETERMINAR SI ES IMPUTABLE".

Podemos concluir pues, que elemento objetivo de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT será la relación de causa/efecto entre la conducta imputable y el daño efectivo, debiendo determinarse si esa actuación fue o no idónea para la producción del daño, y debiendo determinar si la misma es imputable al responsable; y en el bien entendido que es objetiva y de análisis previo al juicio de culpa.

Es decir, lo primero será analizar si la conducta del responsable tiene virtualidad para la causación del daño, en enlace causal suficiente, y sólo después se entrará a enjuiciar la culpa del responsable.

Y lo que sucede, es que la regla del artículo 643.2º CC, dispensará al acreedor de tener que probar el enlace causal o elemento objetivo, y lo hará en todo caso y sin excepción, pues dicho enlace causal opera *res ipsa loquitur* o necesariamente, pues la donación sin reserva de bienes y su aceptación, necesariamente es causa del daño.

Otra cosa será, después, entrar en el estudio indiciario, de si el donatario sabía o debía saber del daño irrogado al acreedor, porque la fraudulencia en el donante es clara, y en el donatario dependerá de si concurre el elemento subjetivo o *scientia fraudis*.

2.6.- El elemento objetivo de la responsabilidad, su prueba, y su consolidación en los pronunciamientos del TEAC más recientes.

Como hemos visto, en la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, al participar de la naturaleza jurídica de la culpa aquiliana por daño del artículo 1902 CC, hay - además del daño- dos elementos a probar, el enlace causal entre la conducta y el daño, y el juicio de culpa o reproche subjetivo.

Para el segundo o juicio de culpa, debe acudir a los criterios de la tutela de los acreedores, la scientia fraudis, puesto que a la postre el artículo 42.2 a) LGT es un remedio tuitivo del crédito.

Y de igual modo para la prueba del elemento causal, deberá acudir a las teorías de la causalidad imperantes en sede civil, causalidad física, causalidad jurídica, y la hoy dominante teoría de la imputación objetiva.

Porque es necesario el análisis previo y aislado del requisito objetivo, y llama la atención poderosamente cómo el TEAC está ahondando en ello. Así en las recientes RTEAC de 10 de diciembre de 2020, RG 3297-2018, Sala tercera, recaudación. Recurso de alzada, o RTEAC de 10 de diciembre de 2020, RG 915-2018, Sala tercera, recaudación, reclamación en única instancia, podemos ya encontrar este análisis al que se dedica un FJ en exclusiva.

Así en la RTEAC de 10 de diciembre de 2020, RG 915-2018, Sala tercera, recaudación, reclamación en única instancia, se abordaba el caso de dos mercantiles se hallaban intensamente vinculadas, hasta el extremo de ser común el socio único y controlador de cuentas corrientes para ambas y a la sazón administrador de una de ellas. Y sucedió que según se iban devengando las deudas en una de ellas, sus fondos salieron con destino a la segunda. La operación se intentó justificar en base a un préstamo, a todas luces simulado, por lo que se declara y confirma la responsabilidad de la destinataria de los fondos, ex artículo 42.2 a) LGT que el TEAC confirma.

Y con independencia de la prueba indiciaria del elemento subjetivo, en su FJ 5º podemos leer que: "[...]; QUINTO.- En cuanto al segundo de los requisitos exigidos por el artículo 42.2.a) de la LGT, es decir, la acción y omisión del responsable consistente en causar o colaborar en la ocultación, queda clara la participación de la responsable en la ocultación, pues sin la recepción de los fondos transferidos, la deudora principal no habría podido ocultarlos a la Hacienda Pública. La responsable participa en la despatrimonialización o vaciamiento patrimonial de la deudora principal, recibiendo unos fondos sin justificación alguna, que pasan a ser de titularidad de una entidad distinta, imposibilitando el cobro por la Administración, que ya no podrá trabajarlos. [...];"

Y en la notabilísima RTEAC de 10 de diciembre de 2020, RG 3297-2018, Sala tercera, recaudación. Recurso de alzada, de indudable magisterio, se daba el caso de que dos entidades se hallaban intensamente vinculadas (inter participadas, coincidiendo además sus órganos de administración, además de muchas otras coincidencias), y aprovechándose de la mecánica del IVA, en un escenario ya posterior a la Ley 7/2012, pero para la venta de maquinaria, urdieron el siguiente proceso de ocultación. En diciembre de 2013, una de ellas, A, vendió maquinaria a un tercero, concertando al punto un contrato de arrendamiento, para poder continuar empleándola en su actividad. A resultas de esta venta, la adquirente satisfizo IVA que se dedujo, y la vendedora, en vez de cobrarlo, ordenó su ingreso en las cuentas de la vinculada, B, que se hizo con este dinero en concepto de pago o devolución del préstamo que, según ambas, B hizo a A en 2013. Desde luego, A no tenía intención alguna de pagar el IVA, como se puso de manifiesto tras la denegación del aplazamiento solicitado. Como se han dicho ambas argumentaron que la operación era legal, y respondía a la devolución de un préstamo, pero sin aportar prueba alguna en tal sentido. Se declaró la responsabilidad ex artículo 42.2 a) LGT de la receptora de los dineros ex artículo 42.2 a) LGT, que confirmó en su momento el TEARA y ahora el TEAC. Lo más destacable de los argumentos del TEAC es cómo la vinculación entre ambas mercantiles permite entender que la que se desprende de los bienes, realmente sigue disponiendo de ellos; y como argumenta el TEAC que poco importa que la pretendida contraprestación sea o no real o existente.

Pues bien, en el FJ 4º se argumenta el elemento causal, así: "[...]; CUARTO.- En cuanto al segundo de los requisitos exigidos por el artículo 42.2.a) de la LGT, es decir, la acción y omisión del responsable consistente en causar o colaborar en la ocultación, queda clara la participación de la responsable en la ocultación, pues sin la recepción de los fondos transferidos, la deudora principal no habría podido ocultarlos a la Hacienda Pública. La responsable participa en la despatrimonialización o vaciamiento patrimonial de la deudora principal, recibiendo unos fondos sin justificación alguna, que pasan a ser de titularidad de una entidad distinta, imposibilitando el cobro por la Administración, que ya no podrá trabajarlos."

2.7.- El artículo 643 párrafo 2º CC servirá para tener probado el fraude por parte del donante, así como el elemento objetivo de la responsabilidad, y la prueba del elemento objetivo lo será ex re ipsa, necesariamente o ex natura, con el efecto práctico de una presunción iuris et de iure, sin excepciones.

Con todo lo dicho hasta ahora, ya estamos en disposición de entender cómo ha de ser aplicada la regla del artículo 643 párrafo 2º CC a la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT.

Como se ha visto, la mejor doctrina entiende que la regla del artículo 643.2º CC, permite objetivar el elemento subjetivo, siendo el único requisito el daño o perjuicio, hallándonos no ya ante una presunción iuris et de iure, sino ante una conducta necesariamente fraudulenta, o de la que el fraude resulta ex re ipsa loquitur, que no admite excepción alguna, y en la que la ponderación de intereses en juego acarrea la rescisión de la donación, por ser el interés del donatario de peor condición que la del acreedor perjudicado.

Es por ello que, siendo la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria requisito insoslayable de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT es claro que se hacía precisa la modulación de la regla del artículo 643. 2º CC, en los términos de la RTEAC de 19 de octubre de 2020, RG 4572-18-50.

Pero esto no quiere decir que esa regla no tenga recorrido o utilidad en el ámbito de la responsabilidad tributaria del artículo 42.2 a) LGT; muy al contrario nos advierte la RTEAC de 19 de octubre de 2020, RG 4572-18-50, de que "como en la acción del artículo 42.2 a) LGT no se pretende la rescisión, la conclusión es que ya en el ámbito administrativo, sí operará la presunción del artículo 643 párrafo 2º CC, pero limitada a apreciar el elemento objetivo, pero no el subjetivo."

Podemos concluir pues, que elemento objetivo de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT será la relación de causa/efecto entre la conducta imputable y el daño efectivo, debiendo determinarse si esa actuación fue o no idónea para la producción del daño, y debiendo determinar si la misma es imputable al responsable; y en el bien entendido que es objetiva y de análisis previo al juicio de culpa.

Es decir, lo primero será analizar si la conducta del responsable tiene virtualidad para la causación del daño, en enlace causal suficiente, y sólo después se entrará a enjuiciar la culpa del responsable.

Y lo que sucede es que la regla del artículo 643.2º CC, dispensará al acreedor de tener que probar el enlace causal o elemento objetivo, y lo hará en todo caso y sin excepción, pues dicho enlace causal opera res ipsa loquitur o necesariamente, pues la donación sin reserva de bienes y su aceptación, necesariamente es causa del daño.

Otra cosa será, después, entrar en el estudio indiciario, de si el donatario sabía o debía saber del daño irrogado al acreedor, porque la fraudulencia en el donante es clara, y en el donatario dependerá de si concurre el elemento subjetivo o scientia fraudis.

Pero es claro que la modulación de la regla del artículo 643.2º CC en los términos de la RTEAC de 19 de octubre de 2020, RG 4572-18-50, no puede significar su total desvirtuamiento. Y bien está que se ciña al elemento objetivo como nos ha enseñado el TEAC con su seguro magisterio, pero lo que no puede ser es que en proceso perdamos sus potencias, esto es, su carácter necesario o res ipsa loquitur, sin excepción alguna, que llevó a Federico De Castro a entender que nos hallábamos ante una presunción iuris et de iure y a la más reciente doctrina a afirmar que nos hallamos no ya ante un fraude subjetivo en sentido técnico, ni tampoco ante una presunción de fraude, sino ante un fraude inherente al resultado, un "fraus re ipsa".

Porque el fraude del donante que dona sin reservarse bienes, sabiendo de sus deudas, es palmario, y frontalmente opuesto al nemo liberales nisi liberatus y al neminen laedere; y ya tanto para donante como donatario, tanto el hecho de donar, como de aceptar tal donación es la causa jurídica eficiente que provoca el daño.

Y sobre esto no cabe excepción alguna, ni contraprueba que valga.

Otra cosa será acreditar la scientia fraudis del donatario, pero el elemento objetivo resulta ex re ipsa, de la propia cosa, necesariamente.

2.8.- Esta doctrina llevada al caso que ahora nos ocupa.

En base a este criterio, la donación de inmuebles hecha por el deudor tributario Don L a sus hijos, que supuso que se quedara sin patrimonio alguno con el que satisfacer sus deudas, fue una ocultación por parte de deudor con la finalidad de impedir la traba de los inmuebles por la Administración tributaria.

Así pues, una vez constatado el hecho de la donación y calificada de ocultación por aplicación de la presunción legal del artículo 643 de Código Civil, correspondía a la Administración tributaria acreditar que la participación de su hija como donataria tenía como finalidad eludir el pago de la deuda. No se exige que esta participación haya sido dolosa (animus nocendi) sino que basta, simplemente, con que la hija fuera conocedora del perjuicio que la donación podía ocasionar al acreedor tributario.

Sin embargo, lo que ha hecho el TEAR en su resolución es negar la ocultación respecto del deudor principal mismo, con el increíble argumento de que si pudo ocultar antes y no lo hizo, la donación no constituye ocultación. A partir de ahí, el TEAR no entra siquiera a analizar los indicios y los argumentos que la Administración tributaria expone en el acuerdo para acreditar la responsabilidad de la donataria; se limita a sentenciar que no puede observarse en la conducta de la interesada un animus nocendi.

Y es esta afirmación al que se combate, porque el TEAR está negando el elemento objetivo de la responsabilidad, y sin perjuicio de entrar a valorar en el FJ siguiente su argumento, ahora a limine, lo que decimos es que no puede hacer tal cosa.

Efectivamente, como se ha probado, el elemento objetivo de la responsabilidad, entendido como enlace causal, viene dado necesariamente por la regla del artículo 643 párrafo 2º CC, sin posibilidad de prueba en contrario.

Y ello porque es doctrina del TEAC, RTEAC de 19 de octubre de 2020, RG 4572-18-50, la de que "como en la acción del artículo 42.2 a) LGT no se pretende la rescisión, la conclusión es que ya en el ámbito administrativo, sí operará la presunción del artículo 643 párrafo 2º CC, pero limitada a apreciar el elemento objetivo, pero no el subjetivo."

Y es la mejor doctrina civil que la regla del artículo 643.2º CC, dispensará al acreedor de tener que probar el enlace causal o elemento objetivo, y lo hará en todo caso y sin excepción, pues dicho enlace causal opera res

ipsa loquitur o necesariamente, pues la donación sin reserva de bienes y su aceptación, necesariamente es causa del daño.

Tercero.- Hay otra resolución de ese Tribunal Central -asimismo de unificación de criterio y referida a un caso en que la ocultación está constituida por una donación- que resulta pertinente citar en este escrito. Se trata de la resolución de 29 de junio de 2017, RG 4435-16. Del criterio establecido en esta resolución, junto con los requisitos de la responsabilidad enunciados en tantas resoluciones -por todas, la de 27 de junio de 2019, RG 276-17, parcialmente reproducida más arriba-, puede establecerse con toda rotundidad que no existe ningún condicionamiento de carácter temporal respecto de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT.

Podemos añadir que este criterio, como no podía ser de otro modo, está plenamente implantado en la jurisprudencia contenciosa.

Así, es jurisprudencia reiterada que la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad. La obligación de pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación. Por lo que basta con que la deuda se haya devengado, sin necesidad de que se hubiera iniciado el período ejecutivo de la misma, para que pueda haber ocultación de la misma.

En este sentido podemos destacar sobre todas la STS de 20 de junio de 2014, Sala de lo C-A sección 2ª, casación 2866/2012, ..., así como la STS de 21 de junio de 2016, Sala de lo Contencioso sección 2ª recurso de casación 1312/2015, ... También recogen dicho criterio, entre otras muchísimas, la STSJ CL, Sala de lo Contencioso sección 3ª de 30 de septiembre de 2014, recurso 1050/2011, ..., la SAN de 27 de enero de 2014, Sala C-A sección 7ª, recurso 269/2013, ..., la SAN de 23 de enero de 2017, Sala de lo C-A sección 7ª, recurso 474/2016, ..., o la STSJ de Castilla la Mancha, sede de Albacete, de 17 de septiembre de 2018 Contencioso recurso 02/237/2017, ...

Cuarto.- A la vista de la resolución del TEAR resulta necesario y así se solicita de ese Tribunal Central, que los pronunciamientos de ese Tribunal Central citados en el presente escrito de alegaciones se completen para evitar resoluciones como la impugnada, que este Departamento de Recaudación considera contraria a esos pronunciamientos y gravemente dañosa y errónea.

En consecuencia, el pronunciamiento que se solicita de ese Tribunal Central es el siguiente:

- La presunción del artículo 643 del Código Civil no puede ser desvirtuada. Por lo tanto, siempre y en todo caso, la donación que deje al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, constituye ocultación por parte del deudor, y dispensa a la Administración de toda prueba del elemento objetivo de la responsabilidad, o enlace causal entre la conducta y el daño, a los efectos del artículo 42.2.a) de la LGT.

- La apreciación de que se ha producido ocultación -cualquiera que sea el acto o negocio jurídico en que se concrete- no requiere una mayor demostración o prueba por la circunstancia de que hubiera podido hacerse en un momento anterior y no se hizo, ni esta circunstancia puede ser motivo por el que se rechace que ese acto o negocio jurídico constituye ocultación.

Quinto.

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.

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.

Este Tribunal Central señaló 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).

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."

El TEAR anula el acto de declaración de responsabilidad al entender que la intención del deudor principal al efectuar la donación no fue ocultar los inmuebles donados a la Hacienda Pública. Y alcanza tal conclusión porque pudiendo haberlos ocultado con anterioridad, en la medida en que tenía desde bastantes años atrás deudas con la Hacienda Pública, no lo hizo. Al mismo tiempo indica el TEAR que en las declaraciones por el IRPF presentadas a la AEAT desde el año 2002 el deudor principal declaró la titularidad del pleno dominio del 50% de los bienes donados, circunstancia que ponía de manifiesto el conocimiento por la Administración tributaria de la existencia de dichos bienes a efectos de proceder contra ellos para el cobro de las deudas.

El TEAR realiza, por tanto, las afirmaciones siguientes:

- El deudor principal vino declarando a la Hacienda Pública en el IRPF la titularidad de los inmuebles donados desde mucho tiempo antes de efectuar la donación.
- El deudor principal tenía deudas frente a la Hacienda Pública desde mucho tiempo antes de efectuar la donación.
- Por tanto, habiendo podido efectuar la donación (ocultación) mucho tiempo antes y no habiéndolo hecho, no cabe concluir que la intención de dicha donación fuera la de ocultar los bienes donados a la Hacienda Pública.

Así, en efecto, dispone el TEAR: "...la Administración tuvo conocimiento de la titularidad del Sr. L de los bienes objeto de transmisión desde, al menos, el ejercicio 2002, por lo que, ya ostentando deudas anteriores a dicha fecha el deudor principal y no habiendo ocultado los mismos a la AEAT durante 12 años, resulta difícil mantener como pretende la Administración, que la intención de la donación referida fuera la de ocultar los bienes a la Hacienda Pública, cuando tal ocultación podía haberse llevado a cabo con anterioridad y no se hizo (en el año 1998, 16 años antes de la donación, ya tenía significativas deudas y era titular de los citados bienes)".

Para el TEAR, por tanto, la donación de los inmuebles no ha tenido por finalidad impedir la actuación de la Administración para el cobro de las deudas tributarias que el deudor principal tenía respecto a ella.

Si no ha existido ocultación de bienes por parte del deudor principal con la finalidad de impedir su traba, difícilmente puede hablarse de una "acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación". Así pues, el razonamiento del TEAR conduciría en buena lógica a la conclusión de que no concurren los dos primeros requisitos necesarios para que se dé el supuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT citados en la resolución de 27 de junio de 2019 (RG 276/2017) parcialmente transcrita, a saber: 1) Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba; 2) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación.

Curiosamente, sin embargo, parece que es la falta del tercer requisito del supuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, el concerniente a la mala fe o al conocimiento por el declarado responsable de que se pueda ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*) a la Hacienda Pública, el que ha determinado finalmente la anulación por el TEAR del acuerdo de declaración de responsabilidad. Así, en efecto, termina diciendo el TEAR: "Por tanto, de los datos acreditados por la Administración no puede observarse en la conducta de la interesada un *animus nocendi* a los intereses de la Hacienda Pública, y en consecuencia, al faltar la demostración de la concurrencia del elemento subjetivo necesario en toda declaración de responsabilidad y que debería manifestarse en este supuesto en una actividad tendente a impedir la actuación de la Administración tributaria, el acuerdo adoptado es contrario a derecho y debe ser anulado".

Debemos recordar que la donación de los inmuebles por parte del deudor principal dejó a éste sin bienes suficientes para pagar las deudas pendientes.

Así lo manifestó la AEAT en el acuerdo de declaración de responsabilidad cuando:

- Al referirse a los elementos determinantes de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, señaló que: "En este caso, el presunto responsable ha participado en un negocio jurídico que implica la transmisión de bienes del deudor y por tanto la minoración de su patrimonio, siendo los bienes transmitidos los únicos bienes cuyo embargo hubiera podido asegurar el cobro de la deuda".

- Cita el artículo 643 del Código Civil relativo a la donación celebrada en fraude de acreedores, presumiéndose tal aquella en la que el donante no se haya reservado bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella.

Dispone, en efecto, el artículo 643 del Código Civil:

Artículo 643. [*Donación en fraude de acreedores*]

No mediando estipulación respecto al pago de deudas, sólo responderá de ellas el donatario cuando la donación se haya hecho en fraude de los acreedores.

Se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores, cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella.

El TEAR omite, sin embargo, en su resolución cualquier referencia al artículo 643 del Código Civil, circunstancia que viene a reprocharle el Director recurrente para quien "la donación que deje al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, constituye ocultación por parte del deudor, y dispensa a la Administración de toda prueba del elemento objetivo de la responsabilidad, o enlace causal entre la conducta y el daño, a los efectos del artículo 42.2.a) de la LGT".

Del escrito de alegaciones se infiere que para el Director recurrente la donación que deja al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria (artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil), como sucede en el caso examinado, constituye ocultación de bienes del deudor principal y pone de manifiesto la "causación o colaboración" del donatario en dicha ocultación a los efectos del artículo 42.2.a) de la LGT. Es decir, para el Director la concurrencia de las circunstancias del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, determina necesariamente el cumplimiento de los dos primeros requisitos para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, a saber: (i) ocultación de bienes y derechos del deudor principal con la finalidad de impedir o eludir su traba y (ii) acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación.

En la resolución de 19 de octubre de 2020 (RG 4572/2018/50), dictada en unificación de criterio, este Tribunal Central ya abordó el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT cuando la ocultación o transmisión consiste en una donación en la que se cumple el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria.

Debemos advertir con carácter previo que el Director recurrente atribuye a dicha resolución, literalmente, expresiones que no constan en ella. Así, en efecto, en los puntos 2.7 y 2.8 de su alegación segunda imputa a la citada resolución, al entrecorollarla, la siguiente afirmación, inexistente: "como en la acción del artículo 42.2 a) LGT no se pretende la rescisión, la conclusión es que ya en el ámbito administrativo, sí operará la presunción del artículo 643 párrafo 2º CC, pero limitada a apreciar el elemento objetivo, pero no el subjetivo."

En dicha resolución se discutía si en los casos en que la transmisión consistía en una donación en la que se cumplía el supuesto del artículo 643, párrafo segundo del Código Civil, la Administración tenía que probar que el responsable había actuado con conciencia o conocimiento del perjuicio causado o si tal circunstancia podía presumirse ex lege, esto es, de lo dispuesto en el citado precepto.

En esa ocasión fijamos como criterio que "En el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, deberá acreditar que éste ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado."

Dijimos en dicha resolución:

La responsabilidad del deudor, patrimonial y universal, es la principal garantía con que cuenta el acreedor para la satisfacción de su derecho de crédito, y a ella se refiere de forma expresa el artículo 1.911 del Código Civil, que afirma que el deudor responde del cumplimiento de las obligaciones contraídas con todos sus bienes presentes y futuros. Siendo la responsabilidad patrimonial universal del deudor la principal garantía con que cuenta el acreedor, nuestro ordenamiento regula distintos medios de protección del crédito inspirados en ella, dirigidos a lograr la satisfacción del acreedor cuando el deudor no cumple voluntariamente con aquello a lo que está obligado. De este modo, junto a la posibilidad que tiene el acreedor de reclamar directamente del deudor e iniciar un proceso a tal fin, cobrándose con lo percibido, el artículo 1.111 del Código Civil contempla otros dos remedios para el caso en que su intento de lograr satisfacción persiguiendo el patrimonio del deudor se vea obstaculizado: las acciones subrogatoria y revocatoria o pauliana.

El artículo 1.111 del Código Civil establece que "Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se les debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de éste con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho".

El segundo inciso del artículo 1.111 del Código Civil contempla la llamada acción revocatoria o pauliana, remedio que la ley concede a los acreedores dotándoles del poder jurídico necesario para impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho de crédito. Su naturaleza es de acción rescisoria, refiriéndose a ella el artículo 1291.3º del Código Civil cuando habla de la rescisión de los contratos "celebrados en fraude de acreedores, cuando éstos no puedan de otro modo cobrar lo que se les deba".

La acción revocatoria o pauliana es, por tanto, un medio de protección del crédito cuyos requisitos, según se desprende de la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, se reducen a los dos siguientes: (i) perjuicio del acreedor (eventus damni), que queda sin posibilidad de percibir su crédito; y (ii) fraude al derecho de crédito de que

es titular el acreedor (*consilium fraudis*), sin que sea preciso la intención de dañar (*animus nocendi*) sino que basta la conciencia del perjuicio (*scientia fraudis*), la cual se presume en los actos realizados a título gratuito, tal como señala el artículo 1297 del Código Civil, a cuyo tenor "Se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito".

Por perjuicio al acreedor debe entenderse una disminución del patrimonio del deudor de tal entidad que el acreedor se quede sin la posibilidad de satisfacer su derecho actuando directamente sobre aquél, esto es, con los bienes y derechos del activo. Al requisito del fraude alude el propio artículo 1.111 del Código Civil cuando exige que el acto haya sido "realizado en fraude de su derecho".

Debido a su naturaleza rescisoria el efecto jurídico propio de la acción pauliana es dejar sin efecto el acto o negocio jurídico impugnado por fraudulento. La rescisión alcanza al tercero que celebró el acto o negocio jurídico con el deudor en fraude del crédito que ostenta el acreedor, pero únicamente si se realizó a título gratuito (por presumirse el fraude) o a título oneroso si se demuestra la complicidad del adquirente.

Para que proceda el ejercicio de la acción pauliana se requiere que el deudor carezca de bienes suficientes para atender el pago del crédito en cuestión. Es el llamado requisito de subsidiariedad de la acción pauliana, establecido en el propio artículo 1.111 del Código Civil y más explícitamente en el artículo 1.294 de dicha norma. También se requiere que la transmisión que se impugna sea fraudulenta. De este modo, la no concurrencia del primero de los requisitos señalados conlleva lógicamente la ausencia del segundo, pues al no entrañar la transmisión impugnada ningún perjuicio para el acreedor, no puede ser calificada de fraudulenta.

El artículo 643 del Código Civil regula el ejercicio de la acción pauliana por los acreedores respecto de quienes recibieron por donación bienes de su deudor. El requisito de la subsidiariedad en este caso se pone de manifiesto al exigirse que el donante no se reserve bienes bastantes para el pago de las deudas. De esta manera, si el donante se reservara bienes bastantes para el pago de las deudas la donación no podrá ser declarada fraudulenta.

Sentado lo anterior es preciso señalar que aunque tanto la acción revocatoria o pauliana como la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT constituyen medidas que el ordenamiento prevé para la protección del crédito del acreedor (en el segundo caso, siempre la Administración pública) frente a actuaciones fraudulentas del deudor, no debe olvidarse que se trata de figuras jurídicas distintas, cuya regulación es también diferente. Así, por ejemplo, en la primera, el efecto de su ejercicio es la rescisión del negocio jurídico celebrado en fraude de acreedores mientras que en la segunda lo que se pretende no es tal rescisión sino declarar responsable del pago de las deudas al adquirente que colaboró en dicho negocio jurídico fraudulento.

De la regulación de la acción revocatoria o pauliana contenida en el Código Civil y, en particular, de lo dispuesto en su artículo 643, párrafo segundo, se colige que cuando el donante no se reserve bienes bastantes para pagar las deudas, se presumirá que la donación que realice lo ha sido en fraude de acreedores. En este caso, por tanto, sólo será necesario que exista el perjuicio del acreedor, porque el otro requisito, el fraude al derecho de crédito, se presume.

La enajenación a título gratuito sin que el donante se haya reservado bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a la donación es, por tanto, objetivamente fraudulenta. No es necesaria, pues, la participación del adquirente en el fraude. Para dar lugar a la rescisión de la donación no se exige, por tanto, la mala fe del donatario. En este sentido se manifiesta la sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia (Sección 8ª) de 16/04/2004 (Rec. nº 179/2004) y la sentencia de la Audiencia Provincial de Almería (Sección 3ª) de 02/03/2004 (Rec. nº 384/2003). Dice la primera de ellas:

En cuanto al requisito del elemento subjetivo conocido como «*consilium fraudis*», sobre dicho concepto se destaca en la STS de 14 de diciembre de 1993 (RJ 1993, 9885) que para el nacimiento del mencionado fraude no se exige una intención claramente dolosa, sino únicamente una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio, y en la misma línea la STS de 24 de abril de 2001 (RJ 2001, 2031) , puntualiza que «tampoco es exigible para el éxito de la acción rescisoria un ánimo de perjudicar, bastando la conciencia del perjuicio (SSTS 17 de julio de 1990 [RJ 1990, 5944] , 23 de octubre de 1990 [RJ 1990, 8036] , 27 de noviembre de 1991 [RJ 1991, 8493] y 6 de junio de 1992 [RJ 1992, 5006]) ». Dicho esto, la Sala entiende que el legislador sienta presunciones de fraude. Las enajenaciones a título gratuito se presumen siempre fraudulentas (artículo 1297, 1º del Código Civil [LEG 1889, 27]). No cabe prueba en contrario. La enajenación a título gratuito, sin que al hacerla el donante se haya reservado bienes bastantes para pagar las deudas, es objetivamente fraudulenta. Y no es necesaria la participación del adquirente en el fraude.

Por lo que respecta a la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT es doctrina reiterada de este Tribunal Central, como señala la resolución de 27 de julio de 2019 (RG 276/2017) arriba citada, que para que opere dicho supuesto de responsabilidad resulta necesario "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 citada resolución de 27 de julio de 2019 añade que: "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".

De lo expuesto se infiere que así como en el ámbito de la acción revocatoria o pauliana la donación efectuada por el donante sin reservarse bienes suficientes para pagar las deudas se entiende realizada siempre en fraude de acreedores, con independencia de la buena o mala fe del donatario, en el supuesto de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT la norma exige siempre acreditar que el declarado responsable ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Ello implica que si bien la Administración, en un supuesto en el que concurren las circunstancias del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, para ejercitar la acción pauliana en defensa de su crédito no necesita probar la mala fe del donatario-adquirente, sí deberá hacerlo cuando lo que pretenda es declarar responsable de las deudas al donatario en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT.

(.....).

Los preceptos del derecho común, en este caso del Código Civil, tienen carácter supletorio en todo aquello no regulado por la normativa tributaria, por la LGT en este caso.

La aplicación supletoria del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, en el ámbito de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT alcanza tan sólo a lo no regulado en este último precepto.

Pues bien, el artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil presume siempre hecha la donación en fraude de los acreedores, cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella. Como se indicó anteriormente, esta presunción del carácter fraudulento de la donación en las circunstancias señaladas implica la participación del donante en el fraude pero no la mala fe del donatario que, no obstante, se verá alcanzado en todo caso (haya actuado con buena o mala fe) por los efectos rescisorios inherentes a la acción revocatoria o pauliana.

Por otro lado, es doctrina de este Tribunal Central, como se señaló en la resolución de 27 de junio de 2019 (RG 276/2017) parcialmente transcrita en el Fundamento de Derecho segundo de la presente resolución, que para que se dé el supuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT es necesaria 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.

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

Así las cosas, cuando en el ámbito de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT se ponga de manifiesto que la transmisión u ocultación ha consistido en una donación en la que el donante no se haya reservado bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella, operará la presunción ex lege del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que la Administración tributaria podrá considerar acreditado el primero de los requisitos que han de concurrir para que se dé dicha responsabilidad, esto es, la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba. Pero dicha presunción no permitirá, sin embargo, a la Administración tributaria, tener por acreditada que la participación del donatario en la ocultación responde a su mala fe, pues, como se indicó anteriormente, la presunción del carácter fraudulento de la donación en las circunstancias señaladas en el artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, implica la participación del donante en el fraude pero no la mala fe del donatario.

Por lo tanto, en el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, deberá acreditar que éste ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado.

Así pues, concluimos en la mencionada resolución que a efectos de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT la presunción del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, opera de forma que la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor (donante) con la finalidad de impedir su traba, pero no que el responsable (donatario) haya actuado con conocimiento o conciencia del perjuicio causado, circunstancia ésta que deberá probar convenientemente.

Cierto es que al indicar la reiterada resolución (I) que "la Administración tributaria podrá considerar acreditado el primero de los requisitos que han de concurrir para que se dé dicha responsabilidad, esto es, la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba" y (II) que la Administración debe acreditar que el responsable ha actuado con conocimiento o conciencia del perjuicio causado (tercer requisito de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT), parece ignorar el segundo de los requisitos para la declaración de la responsabilidad, esto es, la acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación, como si la presunción del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, nada permitiera concluir al respecto.

No fue esa, sin embargo, la intención de este Tribunal Central. Teniendo en cuenta que el centro del debate giraba en dicha resolución en torno a si la concurrencia de las circunstancias contempladas en el artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, permitía a la Administración tener por acreditada la intencionalidad del declarado responsable en la ocultación, esto es, el conocimiento o conciencia del perjuicio causado, tesis ésta defendida por el Director recurrente, hicimos hincapié en que tales circunstancias permitían tener por probada la actitud fraudulenta del donante (deudor) pero no la del declarado responsable (donatario). Pero con ello no pretendimos dejar al margen el segundo requisito para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT sino, por el contrario, lo entendimos cumplido en la medida en que la donación de los inmuebles en las condiciones del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, aceptada por el donatario, ponía de manifiesto la acción del presunto responsable consistente en "causar o colaborar en la ocultación".

Así, en efecto, este Tribunal Central ha señalado con reiteración que el segundo requisito para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT está constituido por la acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en la ocultación de bienes y derechos del obligado al pago. El término "causar" implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y "colaborar" entraña complicidad, cooperación.

Pues bien, la aceptación por el donatario (declarado responsable) de una donación de bienes realizada por el deudor principal en la que concurren las circunstancias contempladas en el artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, esto es, que deja al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, pone de manifiesto, ciertamente, el cumplimiento del segundo requisito para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, esto es, la "causación o colaboración" del primero en la ocultación.

El Director recurrente reprocha en segundo lugar a la resolución del TEAR su consideración de que en la despatrimonialización llevada a cabo por el deudor principal por medio de la donación de inmuebles no ha existido intención de ocultarlos a la acción ejecutiva de la Hacienda Pública por la mera circunstancia de que esa despatrimonialización podría haber sido llevada a cabo años antes respecto de otras deudas y no se hizo.

La resolución de este Tribunal Central de 29 de junio de 2017 (RG 4435/2016), dictada en unificación de criterio, dispuso:

TERCERO: (.....)

A este respecto ya ha tenido ocasión de pronunciarse el TEAC en su resolución de 30.09.2015 RG 1302/2015:

"La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) solo puede tener lugar una vez que la deuda del sujeto pasivo/obligado/deudor principal ha sido liquidada, estableciéndose el "dies a quo" del plazo para la declaración de responsabilidad de la siguiente forma:

1-Si el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) LGT se ha realizado antes de haber finalizado el plazo de pago en período voluntario del deudor principal, desde el día siguiente a la finalización de dicho plazo.

2-Si el presupuesto de hecho de la responsabilidad se realiza después de haber finalizado el plazo de pago en período voluntario del deudor principal, el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar. "

Del texto de la resolución se deduce que la acción frente al presunto responsable puede nacer en dos momentos distintos en función de si el presupuesto de hecho constitutivo de la responsabilidad se ha llevado a cabo antes de la finalización del plazo de pago en voluntaria para el deudor principal o si el presupuesto de hecho constitutivo de la responsabilidad se ha llevado a cabo en un momento posterior a la finalización del período voluntario del pago del deudor principal.

Pues bien, estas han sido las únicas matizaciones temporales en relación con los presupuestos de hecho de la responsabilidad que pueden deducirse de la normativa vigente y de la Doctrina administrativa, todas ellas relacionadas con el inicio de la acción administrativa y con la prescripción y su posible interrupción, pues ni del artículo 42.2.a) de la LGT ni tampoco de la Doctrina del TEAC, se deduce alguna exigencia temporal o acotación en el tiempo relativa al momento en que se ha de producir los hechos determinantes de la responsabilidad para considerar que los mismos se han realizado con la intencionalidad de ocultar o sustraer el patrimonio del deudor principal de la acción recaudatoria de la Administración Tributaria.

CUARTO: (.....)

A este respecto se ha de insistir en que la norma no exige ni limita temporalmente el momento en el cual tuvieron lugar los hechos constitutivos de vaciamiento patrimonial para acreditar que los mismos se realizaron con la finalidad de impedir su traba por la Administración. Basta, en este aspecto, que el tercero participe en la realización de estos negocios tenga un conocimiento de la situación existente y que con estas actuaciones podría provocarse un perjuicio a la Administración.

La resolución de este Tribunal Central de 31 de mayo de 2017 (RG 4937/2016), dictada en unificación de criterio, señaló que "el artículo 42.2.a) de la LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad".

Asimismo, en la resolución de 23 de septiembre de 2020 (RG 970/2019), dictada en unificación de criterio, este Tribunal Central fijó como criterio que "La responsabilidad solidaria del apartado a) del artículo 42.2 de la ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. Consecuentemente es posible la declaración de responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT en aquellos supuestos en los cuales el devengo de las deudas que constituyen su alcance se produce con posterioridad a los actos de ocultación, siempre que se pruebe la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor".

En definitiva, pues, el hecho de que el acto o negocio jurídico en que se concreta la ocultación hubiese podido realizarse con anterioridad no es motivo para negar la existencia de dicha ocultación. Por tanto, tiene razón el Director recurrente cuando afirma que la apreciación de que se ha producido ocultación, cualquiera que sea el acto o negocio jurídico en que se concrete, no requiere una mayor demostración o prueba por la circunstancia de que hubiera podido hacerse en un momento anterior y no se hizo, ni esta circunstancia puede ser motivo por el que se rechace que ese acto o negocio jurídico constituye ocultación.

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:

1) La aceptación por el donatario (declarado responsable) de una donación de bienes realizada por el deudor principal en la que concurren las circunstancias contempladas en el artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, esto es, que deja al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, pone de manifiesto, ciertamente, el cumplimiento del segundo requisito para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, esto es, la "causación o colaboración" del primero en la ocultación.

2) El hecho de que el acto o negocio jurídico en que se concreta la ocultación hubiese podido realizarse con anterioridad no es motivo para negar la existencia de dicha ocultación. Por tanto, la apreciación de que se ha producido ocultación, cualquiera que sea el acto o negocio jurídico en que se concrete, no requiere una mayor demostración o prueba por la circunstancia de que hubiera podido hacerse en un momento anterior y no se hizo, ni esta circunstancia puede ser motivo por el que se rechace que ese acto o negocio jurídico constituye ocultación.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Pública.