

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086786

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de junio de 2022

Sala 3.^a

R.G. 661/2022

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

Posibilidad de negar la intencionalidad del responsable en la ocultación por el mero hecho de que el acto en que consiste la ocultación se viniera realizando desde tiempo atrás y fuera una práctica conocida por la Administración. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida se centra en determinar si, a efectos de lo dispuesto en el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT), cabe denegar la presencia en el responsable del elemento intencional en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal, por el mero hecho de que los órganos de comprobación o investigación de la Administración tributaria conocieran desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación.

En el caso examinado, el órgano de recaudación consideró que concurrían los tres requisitos exigidos para este supuesto de responsabilidad: 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; 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 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*).

Para el TEAR no cabe apreciar en la conducta del declarado responsable la intención de colaborar en la ocultación de los ingresos porque la Agencia tributaria era plenamente concedora desde el año 2014 de que tales ingresos correspondían a la actividad ejercida por su madre y, además, no hizo nada al respecto. Por su parte, el Director recurrente considera que el argumento empleado por el TEAR para anular el acuerdo de declaración de responsabilidad carece de soporte jurídico alguno y que es preciso tener en cuenta la doctrina de los Tribunales en esta materia. Se apoya el Director en varias sentencias de la Audiencia Nacional que abordan supuestos cuyas conclusiones son, en su opinión, extrapolables al caso aquí examinado.

Pues bien, el Tribunal Central no comparte la postura del TEAR. La normativa reguladora de la responsabilidad del art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT) no establece limitación alguna en los términos que sugiere el TEAR a efectos de declarar la responsabilidad. Tan solo exige el cumplimiento de los tres requisitos arriba señalados. La ocultación, comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos. A efectos de la responsabilidad del art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT), no cabe descartar la intencionalidad del responsable en la ocultación por el mero hecho de que dicha actividad se viniera haciendo desde tiempo atrás e incluso hubiera determinado la exigencia de la citada responsabilidad en el pasado.

Así pues, el Tribunal concluye que, a efectos de la declaración de responsabilidad del art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT), no cabe descartar la intencionalidad del responsable en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal por el mero hecho de que la actividad de distracción de bienes o derechos en que consiste la ocultación se viniera haciendo desde tiempo atrás o incluso hubiera determinado la exigencia de la citada responsabilidad en el pasado. De igual modo, el que los órganos de la Administración tributaria, conociendo desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación, no hubieran procedido, con carácter previo a la declaración de responsabilidad, a regularizar la situación tributaria derivada de dicha práctica, no permite, sin más, denegar la presencia en el responsable del elemento intencional en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 4 de junio de 2021, recaída en la reclamación nº 41/04823/2020 y acumulada, 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.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

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

1. El 24 de junio de 2019 se dictó acuerdo de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), dirigido a Don X como posible responsable de las deudas pendientes -por importe total de 34.773,82 euros- de Doña Z. La comunicación de inicio fue notificada a Don X el 4 de octubre de 2019 poniéndosele de manifiesto el expediente y concediéndosele trámite de audiencia para formulación de alegaciones.

De dicha comunicación se infiere lo siguiente:

- La Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT sigue expediente ejecutivo frente a Doña Z por deudas a la Hacienda Pública cuyo origen, conceptos e importes se detallan a continuación:

OBJETO TRIBUTARIO	IMPORTE TOTAL	IMPORTE INGRESADO	IMPORTE PENDIENTE
2016 LIQ.PROVISIONAL IVA 1T, 2T, 3T, 4T	17.778,05	0,00	17.778,05
4T 2016 IRPF PAGOS FRACCIONADOS	979,60	0,00	979,60
3T 2016 IRPF PAGOS FRACCIONADOS	983,94	0,00	983,94
1T 2016 IRPF PAGOS FRACCIONADOS	993,74	0,00	993,74
2T 2016 IRPF PAGOS FRACCIONADOS	986,42	0,00	986,42
1T 2015 IRPF PAGOS FRACCIONADOS	762,01	0,00	762,01
2T 2015 IRPF PAGOS FRACCIONADOS	754,42	0,00	754,42
3T 2015 IRPF PAGOS FRACCIONADOS	746,39	0,00	746,39
2T 2014 IRPF PAGOS FRACCIONADOS	786,44	0,00	786,44
3T 2014 IRPF PAGOS FRACCIONADOS	777,41	0,00	777,41
0A 2006 LIQUIDACION PROVISIONAL IRPF	2.733,60	1.434,80	1.298,80
0A 2006 NO ING. DEUDA MOD 100	583,43	0,00	583,43
2014 ACTAS DE INSPECCION	1.552,19	0,00	1.552,19
2014 ACTAS DE INSPECCION	1.012,45	0,00	1.012,45
2014 EXPEDIENTE SANCIONADOR	259,99	0,00	259,99
2014 EXPEDIENTE SANCIONADOR	398,59	0,00	398,59
4T 2014 IRPF PAGOS FRACCIONADOS	738,71	0,00	738,71
0A 2014 190-RETENCION TRABAJO PERSONAL	2.645,40	0,00	2.645,40
4T 2015 IRPF PAGOS FRACCIONADOS	735,84	0,00	735,84
TOTAL			34.773,82

- La deudora se dio de alta en los epígrafes 671.5 (Restaurantes de un tenedor) y 673.2 (Otros cafés y bares) del IAE, el 4 de mayo de 1999. No consta que haya presentado la baja en el IAE de las referidas actividades si bien el último ejercicio con imputación de ventas/ingresos, compras/gastos es el 2016.

- El presunto responsable, Don X, figura como empleado por cuenta ajena de la deudora, Doña Z, desde el ejercicio 2003 hasta el 22/09/2016, no constando declaración de alta en IAE a nombre del mismo durante el mencionado período.

- En la información recabada del Registro de la Propiedad figura Don X como propietario al 50% de las fincas en las que ejerce la actividad empresarial la deudora Doña Z.

- Desde el año 2012 se han generado diligencias de embargo que no han logrado cancelar las deudas tributarias pendientes de Doña Z, tan solo se ha podido recaudar un ingreso mínimo mediante embargos de cuentas bancarias, incluso el volumen de deuda ha ido aumentando en los años de ejercicio de la actividad por la deudora. Las diligencias de embargo de créditos resultaron todas negativas dado que la deudora no declaró ingresos a pesar de presentar un elevado volumen de compras.

- Además de la relación laboral entre los años 2003 y 2016 descrita con anterioridad, existe parentesco entre Doña Z y Don X, pues son madre e hijo, respectivamente.

- Don X es titular junto a su cónyuge de una cuenta corriente en el **BANCO_1**, constando como autorizada Doña Z.

A pesar de no constar declaración de alta en el IAE a nombre del presunto responsable, en el modelo 170 de "Declaración de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o débito" presentado por la entidad bancaria, en dicha cuenta se han realizado las siguientes operaciones con tarjeta en las que figura como NIF declarado el de Don X:

EJERCICIO	IMPORTE TOTAL NETO ANUAL DE FACTURACION
2017	7.055,50
2016	68.590,35
2015	58.043,95
2011	23.202,90

El domicilio declarado en dicha cuenta coincide con el domicilio donde se ejerce la actividad.

- En los ejercicios 2012, 2013 y 2014 y según el modelo 170, en otra cuenta corriente del **BANCO_1** se facturan a nombre de Don X los siguientes importes: 79.234,66, 74.185,70 y 74.154,24 euros, respectivamente.

- Señala la comunicación de inicio de la declaración de responsabilidad en sus fundamentos de derecho segundo y tercero:

"Segundo

En el presente caso nos encontramos con una ocultación de los bienes del negocio que ejerce la deudora (Doña Z), con la participación de su hijo y empleado Don X, que se lleva a cabo del siguiente modo:

La deudora ejerce la actividad de "Otros cafés y bares y Restaurante de un tenedor". Parte de esos servicios de hostelería prestados, se cobran mediante tarjetas de crédito-débito, pero los TPV que gestionan dichos pagos no están a nombre de la misma sino a nombre de su hijo y presunto responsable Don X, con la intención por parte de ambos de dejar el importe que se factura por tarjetas fuera del alcance de la Agencia Tributaria, realizando los ingresos a su nombre, que por tanto no pueden ser trabados vía diligencia de embargo de cuentas o mediante embargos de créditos.

Tercero

*Alcance de la responsabilidad. Teniendo en cuenta sólo los importes de ingresos facturados vía TPV durante los ejercicios 2017, 2016 y 2015 (133.689,80) en los que se han acumulado deudas por parte de la deudora, ponen de manifiesto que de haber sido facturados a nombre de la misma y no a nombre de su hijo, la Administración hubiera podido obtener vía embargos, cantidad suficiente para el pago de las deudas y que por tanto esta ocultación deja fuera del alcance de los órganos de recaudación bienes y derechos bastantes para el pago de las deudas. En base a lo anterior, se establece que el importe de las deudas tributarias pendientes, incluido los recargos de apremios y sanciones asciende a un total de **34.773,82 euros** y con ello el alcance de la responsabilidad.*

CONCLUSIÓN. PRESUNTA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE DON X;

*Por tanto, no habiendo sido satisfechas las deudas tributarias y sanciones por **Doña Z**, y, figurando **Don X**, con NIF (.....); como interesado en el procedimiento en calidad de presunto responsable solidario, antes de dictar acto de declaración de responsabilidad por las deudas tributarias, sanciones e importes de dicha entidad susceptibles de derivación, en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 174.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 124.1 del Reglamento General de Recaudación (R.D. 939/2005, de 29 de julio) y*

existiendo en el expediente datos que podrían determinar su condición de responsable, **se le comunica el INICIO DE PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA al amparo de los dispuesto en el artículo 42.2.a de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**".

2. El 11 de marzo de 2020 se dictó el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria solidaria, en virtud del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los términos ya apuntados en la comunicación de inicio del procedimiento. De dicho acuerdo, notificado el 17 de marzo de 2020, se colige que el declarado responsable había presentado alegaciones en el trámite de audiencia concedido con la notificación de la comunicación de inicio, manifestando, en lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada, lo siguiente:

PRIMERO. Alega el interesado la existencia de un procedimiento inspector en el año 2003 sobre las deudas objeto del presente acuerdo de derivación cuando ya figuraba el TPV de la actividad de su madre a su nombre y que dio lugar a las correspondientes actas a nombre de la misma y no al suyo propio como base para fundamentar la inexistencia de ocultación de los bienes del negocio.

(.....).

SEGUNDO. (.....).

Incluye, en el citado asiento registral, al margen del escrito de alegaciones el documento siguiente: Nº de expediente: INSP-...179, de requerimiento de información de fecha 20 de junio de 2014 de la Inspección de los Tributos.

En el acuerdo de declaración de responsabilidad se fundamenta el elemento subjetivo de la responsabilidad, es decir, el conocimiento por el declarado responsable de su participación en una acción ilegítima, del modo siguiente:

"En nuestro caso, entiende este órgano que Don X, conocía o debía razonablemente conocer que participaba en una operación tendente a impedir la actuación administrativa. Es un conjunto de indicios el que lleva a este convencimiento:

a) Vinculación personal y laboral entre las partes: consta acreditada la relación paterno-filial entre la deudora principal Doña Z y el presunto responsable Don X, así como la laboral, ya que el mismo figura en nuestra Base de Datos como empleado de su madre entre el año 2003 y año 2016.

b) Período de generación de las deudas objeto del presente procedimiento de declaración de responsabilidad: cabe destacar que gran parte de las mismas proceden de liquidaciones practicadas por la Administración por el incumplimiento generalizado y reiterado en la presentación de autoliquidaciones por parte de la deudora principal durante los ejercicios 2014, 2015 y 2016 coincidiendo con los años en los que se facturaron los ingresos vía TPV a nombre del presunto responsable en cuentas bancarias de las que era titular, evitando así la acción de cobro frente a los citados incumplimientos, dado que debía conocer que su madre no tenía, ni tiene otros posibles bienes susceptibles de embargo, dejando por tanto fuera del alcance de la Administración la única fuente de ingresos de la deudora principal.

c) Ausencia de otra explicación lógica de la operación: pues no se entiende qué razón puede mover a que Don X figure como titular de las cuentas donde se facturaban los ingresos generados mediante las tarjetas de crédito-débito no habiendo estado de alta en ninguna actividad económica ni declarando rendimientos de actividad económica mas que la mera ocultación patrimonial mediante la desviación de esos ingresos.

Todos estos indicios, globalmente considerados, permiten a este órgano concluir que el fin último de que los cobros realizados a través de tarjetas de crédito o débito de la actividad de la deudora principal figuren a nombre de Don X es la ocultación o desviación de ingresos de la misma, con objeto de impedir su traba;"

El acuerdo de declaración de responsabilidad responde a las alegaciones del declarado responsable en los siguientes términos:

"A la vista de las alegaciones presentadas por el interesado éstas se consideran insuficientes para desvirtuar el hecho habilitante de la responsabilidad adquirida (art. 42.2.a LGT) y no modifican por sí mismas la cuantificación del alcance de la responsabilidad en la que ha incurrido, en base a las siguientes consideraciones:

Manifiesta el interesado la existencia de un procedimiento inspector en el año 2003 dirigido al mismo que dio lugar a unas actas a nombre de su madre y no al suyo propio lo que justifica la no existencia de ocultación y por tanto la exoneración de cualquier tipo de responsabilidad.

Con respecto a lo anterior hay que manifestar que la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas recogidas en el artículo 141 de la Ley General Tributaria, a saber:

(.....)

Es por tanto un procedimiento distinto al propiamente recaudador tal y como se desprende del tenor literal del artículo 160 de la Ley General Tributaria. "La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias."

Lo que implica que no correspondía a la Inspección Tributaria determinar o no la posible ocultación de los bienes del negocio de Doña Z sino la realización de actuaciones de verificación censal sobre contribuyentes no dados de alta en ninguna actividad económica, ni que declaren rendimientos de actividad económica pero que figuran con imputaciones del modelo 170 "Declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito-débito", resultando en vista de la documentación que figura en el expediente, (documentación aportada por el propio responsable) que las imputaciones no correspondían a Don X que no ejerce actividad alguna, sino a su madre Doña Z".

Segundo:

El 30 de junio de 2020 interpuso Don X la reclamación nº 41/04823/2020 y acumulada contra, entre otros, el acuerdo de declaración de responsabilidad, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante). Alegó, entre otras cosas, lo siguiente:

"La derivación de responsabilidad que contempla el art. 42.2 a) de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) parte de unos contenidos materiales claros: Por un lado una acción de "ocultación o trasmisión" y por otro de un elemento volitivo doloso "con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria". Ambos supuestos no se dan en el presente caso siendo por ello improcedente el acuerdo de derivación.

En cuanto al primero de ellos, el acuerdo (Fundamento de derecho segundo) cita una conducta del responsable que consiste en "Ocultación de los bienes del negocio con la participación de su hijo y empleado llevada a cabo del siguiente modo:

La deudora ejerce la actividad de "Otros cafés y bares y Restaurante de un tenedor". Parte de esos servicios de hostelería prestados, se cobran mediante tarjetas de crédito-débito, pero los TPV que gestionan dichos pagos no están a nombre de la misma sino a nombre de su hijo y presunto responsable Don X, con la intención por parte de ambos de dejar el importe que se factura por tarjetas fuera del alcance de la Agencia Tributaria, realizando los ingresos a su nombre, que por tanto no pueden ser trabados vía diligencia de embargo de cuentas o mediante embargos de créditos."

El hecho causante es que el TPV del bar-restaurant figure a nombre de Don X, y ello con la intención de dejar fuera de la traba por diligencias de embargo de cuentas. Sin embargo de la documentación contenida en el expediente se aprecia que la Inspección Tributaria a la hora de generar las deudas por las que ahora se deriva la responsabilidad ya comprobó en 2003 que el TPV figuraba a nombre de Don X, circunstancia ésta que no le impidió realizar las actas de Inspección a nombre de su madre Dª Z. Bien pudo hacerlas a nombre de Don X por figurar los ingresos a su nombre. Pero las hizo a nombre de Dª Z sin que se haya realizado ninguna acción ni omisión a posteriori del nacimiento de las deudas que permitan aplicar el presupuesto de la ocultación. Se encuentra probado en el expediente que la apertura del TPV es muy anterior (año 2000) al inicio de actuaciones tributarias de liquidación y por tanto no pudo ser ocultación (por la que ya fue sancionada en el trámite de Inspección) dirigida a la recaudación".

El TEAR dictó resolución el 4 de junio de 2021, estimando la reclamación y anulando el acto impugnado, con base en los razonamientos siguientes:

<<OCTAVO. Por lo que se refiere al fondo del asunto, la procedencia o improcedencia del acuerdo derivatorio, no cabe duda de que uno de los elementos configuradores de este tipo de responsabilidad es la ocultación, entendida como cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos, debiendo ser maliciosa la participación del responsable, es decir, buscar 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 su solvencia patrimonial.

Consta en el expediente que en junio de 2014, se dirigió requerimiento al aquí reclamante (INSP - ...179) para que diese explicaciones sobre las razones por las que, sin constar el ejercicio de actividad económica alguna, percibía una facturación de 79.234,66 euros mediante el sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito. Tras la aportación de la documentación solicitada la Dependencia Regional de Inspección emitió, el 18 de septiembre de 2014, "informe plan visitas 2014 (visitas control facturación tarjetas)" en el que se dice

textualmente: "En fecha 20 de Junio de 2014 se emite requerimiento de información ...**17901** a nombre de Don X, con NIF (.....), notificándose en fecha 27 de Junio de 2014, en el que se le solicita, al amparo de lo dispuesto en el artículo 93 de la LGT la siguiente información con trascendencia tributaria: - Descripción de la/s actividad/es económicas desarrollada/s e indicación de los ejercicios fiscales en que se hayan venido desarrollando. - Libro registro de ingresos y gastos - Libro registro de IVA repercutido e IVA soportado - Libro registro de bienes de inversión. - Declaraciones liquidaciones de IRPF e IVA relativas al 2012 presentadas, en su caso, con posterioridad a la recepción de este requerimiento. En fecha 03 de Julio de 2014 a través de conversación telefónica el obligado tributario manifiesta que las imputaciones que se le atribuyen corresponden a la actividad desarrollada por su madre Dª Z, por la actividad de Restaurante de un tenedor que tiene en la C/....., nº....., de Se le solicita que presente certificado bancario y la documentación que acredite tal afirmación. Con fecha 23 de Julio de 2014 se aporta mediante presentación en registro con nº **RGE ...4** la documentación requerida inicialmente, en concreto: - Declaración I.R.P.F. Modelo 100, ejercicio 2012, donde aparecen los rendimientos en estimación objetiva por la actividad de otros cafés y bares y restaurante de un tenedor. - Modelos 131 (IRPF) de los 4 trimestres de 2012. - Modelos 310 (IVA) de los 4 trimestres de 2012. - Modelo 390 (Declaración resumen anual IVA) de 2012. - Modelo 190 (Retenciones e ingresos a cuenta IRPF) de 2012, donde figura el obligado tributario como empleado de Dª Z, su madre. - Contrato de afiliación al sistema de pago con tarjetas a nombre del obligado tributario, para la actividad de restaurante en C/....., nº..... - Movimientos de cuenta corriente donde aparecen todos los ingresos por TPV. Cuenta corriente nº (.....) de **BANCO_1**. - Relación de facturas recibidas en 2012 a nombre de Dª Z. Con fecha 15 de Septiembre de 2014 se aporta mediante presentación en registro con nº RGE 724022572014 presenta la siguiente documentación: - Certificado de la entidad **BANCO_1** y escrito del representante del obligado tributario donde manifiestan que Don X sólo tiene una cuenta donde figura como titular y su madre como autorizada, que es donde se realizan los ingresos por TPV de la actividad de su madre". Concluye la Inspección que Don X no ejerce ninguna actividad y que los ingresos imputados por TPV corresponden a su madre, y señala que "se traspasa esa información a los Órganos de Gestión Tributaria por si consideran oportuno imputar los rendimientos tanto del 2012 como del resto de ejercicios no prescritos a quién corresponda en cada caso. Ya que, los rendimientos de las mencionadas tarjetas constan en persona distinta a quién los genera, motivo que puede derivar en una desviación de ingresos". Además, el 11 de diciembre de 2014 se produjo la carga en plan de inspección de Dª Z (comprobación unidades de módulos, IRPF e IVA 04 2014 a 10 2014) que culminó con la firma de actas de inspección en conformidad el 13 de enero de 2015.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, es decir, que desde el año 2014 la Agencia Tributaria era plenamente consciente de que los ingresos que recibía el interesado realmente correspondían a la actividad ejercida por su madre, no consideramos que tal modo de proceder (contrato TPV a su nombre), que continuó igual en los años posteriores, tuviese como finalidad e intención la de colaborar en la ocultación de los ingresos de la actividad de restauración, impidiendo la traba que, en su caso, pudiera ordenar la Administración tributaria (conociendo esa situación nada hizo al respecto), por lo que el acuerdo impugnado ha de ser anulado>>.

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada el 02/09/2021, con entrada en este Tribunal Central el 03/02/2022, alegando lo que sigue:

1. En relación con los antecedentes de hecho relativos a las actuaciones desarrolladas por los órganos de la AEAT, nos remitimos en este momento al expediente administrativo que obra en poder de ese Tribunal.
2. En el fundamento de derecho Octavo de la resolución, el TEAR indica que:

"(...:) en junio de 2014, se dirigió requerimiento al aquí reclamante (**INSP - ...179**) para que diese explicaciones sobre las razones por las que, sin constar el ejercicio de actividad económica alguna, percibía una facturación de 79.234,66 euros mediante el sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito (...:)"

A renglón seguido, el TEAR señala lo siguiente:

"(...:) Concluye la Inspección que Don X no ejerce ninguna actividad y que los ingresos imputados por TPV corresponden a su madre, y señala que "se traspasa esa información a los Órganos de Gestión Tributaria por si consideran oportuno imputar los rendimientos tanto del 2012 como del resto de ejercicios no prescritos a quién corresponda en cada caso. Ya que, los rendimientos de las mencionadas tarjetas constan en persona distinta a quién los genera, motivo que puede derivar en una desviación de ingresos". Además, el 11 de diciembre de 2014 se produjo la carga en plan de inspección de Dª Z (comprobación unidades de módulos, IRPF e IVA 04 2014 a 10 2014) que culminó con la firma de actas de inspección en conformidad el 13 de enero de 2015. (...:)"

Y a continuación, sin solución de continuidad, incorpora la resolución la causa última de la estimación con el siguiente literal:

"(...;) Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, es decir, que desde el año 2014 la Agencia Tributaria era plenamente consciente de que los ingresos que recibía el interesado realmente correspondían a la actividad ejercida por su madre, no consideramos que tal modo de proceder (contrato TPV a su nombre), que continuó igual en los años posteriores, tuviese como finalidad e intención la de colaborar en la ocultación de los ingresos de la actividad de restauración, impidiendo la traba que, en su caso, pudiera ordenar la Administración tributaria (conociendo esa situación nada hizo al respecto), por lo que el acuerdo impugnado ha de ser anulado.(...;)"

3. Como puede observarse, el argumento único, y en opinión de este Departamento, carente de soporte jurídico alguno, es, aparentemente, que la Administración ya conocía mucho antes de la declaración de responsabilidad las irregularidades en que habían incurrido el reclamante y el sujeto pasivo, deudor principal, fundamentando a continuación en ese hecho la afirmación de que tal circunstancia imposibilita la aplicación del supuesto de responsabilidad contenido en el artículo 42.2.a) de la LGT, por entender que el conocimiento por parte de la Administración de la situación existente no puede soportar el concepto de colaboración en la ocultación de ingresos que sustenta este tipo de responsabilidad.

Es decir, el conocimiento que por los órganos de comprobación se tenía de lo acontecido es obstáculo para la declaración, a posteriori, por los órganos de recaudación, de la existencia de un supuesto de responsabilidad solidaria como el que nos ocupa, habida cuenta de que la actuación del responsable y del deudor principal continuaron desarrollándose durante todo el tiempo que transcurrió entre las primeras averiguaciones de los órganos de inspección y la declaración de responsabilidad dictada por los órganos de recaudación.

En otros términos: el TEAR está construyendo una suerte de excusa absolutoria administrativa basada en la aparente inacción de la Administración, en sede comprobadora, aparente inacción que el TEAR parece traducir, de facto, en aquiescencia de la Administración en relación con las conductas irregulares detectadas, subyaciendo a su razonamiento la aplicación del principio jurídico según el cual nadie puede ir contra sus propios actos, considerando como tal, en el caso que nos ocupa, en la interpretación del TEAR, el conocimiento que de las irregularidades tenía la Administración.

4. Como se indicó más arriba, este Departamento ha de remitirse, en este momento, íntegramente, a los fundamentos de hecho y derecho que se incorporaron en el acuerdo de declaración de responsabilidad, y muy especialmente, al fundamento de derecho Segundo, Justificación de la declaración de responsabilidad al amparo del apartado a) del artículo 42.2 de la LGT, en la medida en que en el mismo se desarrolla la naturaleza que este supuesto de responsabilidad tiene, al albur de la doctrina de los Tribunales de Justicia, que justifica su aplicación concreta en el caso que nos ocupa.

Pero más allá de tal hecho, y en relación con el obstáculo que, sin argumentación alguna, fundamenta la estimación dictada por el TEAR, es preciso tener en consideración la doctrina de los Tribunales en esta materia, pudiendo traer a colación la siguiente, por tratar supuestos en los que las conclusiones del Tribunal son de absoluta extrapolación al caso que nos ocupa.

Así en la Sentencia de 7 de octubre de 2020, de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, SECCIÓN SÉPTIMA, Recurso:1258 /2019, se indica lo siguiente (los subrayados son nuestros):

*"(...;) **TERCERO.** El TEAR de Cantabria estimó la reclamación económico administrativa contra el acuerdo de derivación con el siguiente argumento: "resulta muy difícil sostener que en los socios existiera intención de colaborar en la ocultación de bienes de la deudora principal, cuando NI AQUÉLLOS NI ÉSTA PODÍAN PREVER EL NACIMIENTO DE UNA DEUDA TRIBUTARIA a consecuencia de la operación controvertida, o al menos así se deduce del Acta cuando por el actuario se establece que no existen indicios de la comisión de infracción tributaria, afirmación que sólo puede sostenerse en la aplicación del artículo 179.2.d) de la LGT, que establece como motivo eximente de responsabilidad haberse puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ..."*

El TEAC revoca esta decisión y entiende que se ha acreditado el elemento intencional del socio y su participación consciente en la acción de ocultación del patrimonio de la deudora principal dificultar la acción recaudadora de la Hacienda, que es el presupuesto legal para la derivación de responsabilidad. Este elemento intencional lo deduce mediante prueba de presunciones, a partir de los siguientes hechos concluyentes: 1) los socios eran sabedores de la irregular tributación de la sociedad; 2) el inusitado beneficio obtenido por la venta de unas participaciones adquiridas a un precio irrisorio; 3) constituyendo las participaciones prácticamente el único activo de la sociedad, que no desarrollaba actividad empresarial alguna, debieron caer en la cuenta de que mediante la operación de reparto de dividendos se producía un vaciamiento patrimonial de la sociedad y una consiguiente imposibilidad de ésta para responder frente a la Hacienda.

CUARTO. En la demanda se cuestiona exclusivamente la concurrencia del elemento intencional del socio.

Se afirma que no se ha acreditado que participara en la toma de decisión del reparto de los dividendos ni que conociera la generación de una deuda tributaria ni que la sociedad quedaría despatrimonializada e imposibilitada para responder frente a la Hacienda.

Los argumentos que se emplean son similares a los aducidos en el acuerdo de instancia, en tanto que apreció una notable dificultad para apreciar que la operación generaría una deuda tributaria, como corrobora la Inspección en su informe al afirmar que no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias. También se insiste en que en la comprobación previa y liquidación provisional no se discutió la aplicabilidad de la exención por doble imposición internacional, por lo que no existen indicios de que los socios conocieran que se generaría una deuda tributaria.

Sin perjuicio de la dificultad de prueba del elemento intencional a través de las presunciones, a nuestro juicio no pueden compartirse los argumentos de la demanda. La falta de actividad empresarial y de otros activos significativos en el patrimonio de la sociedad, según se desprende del libro diario, y la enorme plusvalía generada por la enajenación de las participaciones en la sociedad rumana, cuya adquisición también suscita dudas en cuanto al precio irrisorio fijado, unido al hecho de que inmediatamente después se repartiera como dividendo la práctica totalidad del precio obtenido por la venta, son circunstancias que a todo socio, aunque no participara en la administración de la sociedad ni fuera informado de los detalles de la operación, permitían saber que el reparto de tal cantidad de dividendos provocaría la insolvencia de la sociedad para atender a las obligaciones tributarias que sin lugar a dudas se iban a generar. Lo que impide precisamente que se genere una cuantiosa deuda es la aplicación de la improcedente exención por doble imposición internacional, y no teniendo conocimientos fiscales ni habiendo sido informados de la tributación por los beneficios obtenidos en Rumanía, no tiene explicación en que no se dieran por enterados de las consecuencias fiscales de la operación y de la finalidad del reparto de dividendos y vaciamiento patrimonial de la sociedad.

La comprobación en fase de gestión tributaria tiene un alcance limitado (art.136 LGT). Si en dicho procedimiento no se cuestionó la exención por doble imposición internacional no puede extraerse de ello la consecuencia que pretende la demandante, sobre la dificultad que de ello se derivaría en poder conocer la existencia de la deuda tributaria.

Tampoco es determinante que la Inspección tributaria decidiera no incoar procedimiento sancionador por no apreciar indicios de la comisión de infracciones tributarias.

En cualquier caso, aunque la inspección decidiera no abrir expediente sancionador, este hecho no es impeditivo de que se procediera a un nuevo análisis de los datos recabados y se decidiera iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad contra los socios. (...):"

En análogo sentido citamos las sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de Octubre de 2020 (Recurso 1118/2019) y de 20 de Abril de 2021 (Recurso 1564/2019).

Como puede observarse, el criterio judicial es claro: la falta de regularización por parte de la Administración, incluso la falta de apertura de un procedimiento sancionador, en sede de deudor principal, más allá de aquellos de los que traen causa las deudas objeto de la declaración de responsabilidad, no entorpece, no es un obstáculo, para que pueda entenderse acreditada la existencia de los requisitos que se exigen para poder aplicar el artículo 42.2.a) LGT en relación con aquellas que, ahora sí, tuvieron como origen una actuación de comprobación o investigación.

El único límite está constituido por el plazo de prescripción de la acción de cobro.

En el caso que nos ocupa, los órganos de recaudación aplicaron la normativa vigente en la medida en que se entendió acreditada la concurrencia de los elementos del artículo 42.2.a) LGT, sin perjuicio de la actividad desplegada por otros órganos tributarios en relación con la situación tributaria del deudor principal en relación con otras eventuales obligaciones tributarias.

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Central que se unifique criterio en el sentido siguiente: la aplicación del supuesto de responsabilidad regulado en el artículo 42.2.a) LGT debe fundamentarse en la acreditación por parte de la Administración de los elementos de derecho que le son consustanciales, sin que las decisiones de los órganos competentes para el desarrollo de procedimientos de comprobación o investigación, referentes a la apertura o no de dichos procedimientos, distintos de aquellos de los que se derivaron las liquidaciones objeto del procedimiento de declaración de responsabilidad, puedan impedir, a priori, y de forma objetiva, la aplicación del precepto más arriba indicado.

Cuarto:

El obligado tributario que ostentó en su día 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) formuló, en el plazo concedido a tal efecto, las alegaciones siguientes:

1. El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio parte, a nuestro juicio, de una interesada y parcial interpretación de la resolución del TEAR de 04.06.2021. Así, se concluye sin más, que tal resolución

favorable a los intereses de esta parte se debe a que la "...Administración ya conocía mucho antes de la declaración de la responsabilidad las irregularidades en que habían incurrido el reclamante y el sujeto pasivo, deudor principal...". Sin embargo, un análisis global de la resolución permite desacreditar dicha premisa, que es desde la que se construye todo el recurso.

Así, si acudimos al fundamento de derecho OCTAVO, de la resolución podemos comprobar como lo que allí se hace es justificar la ausencia de indicios, siquiera fútiles, que acrediten la maliciosa participación de mi mandante y a través de la cual se haya buscado "...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 su solvencia patrimonial".

Es precisamente por ello, por la ausencia de esa acreditación por lo que la resolución concluye determinando que "Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, es decir, que desde el año 2014 la Agencia Tributaria era plenamente consciente de que los ingresos que recibía el interesado realmente correspondían a la actividad ejercida por su madre, no consideramos que tal modo de proceder (contrato TPV a su nombre), que continuó igual en los años posteriores, tuviese como finalidad e intención la de colaborar en la ocultación de los ingresos de la actividad de restauración, impidiendo la traba que, en su caso, pudiera ordenar la Administración tributaria (conociendo esa situación nada hizo al respecto), por lo que el acuerdo impugnado ha de ser anulado".

Es decir, se han tenido en cuenta los hechos; se han valorado las imputaciones realizadas por la Administración; se han analizado las alegaciones de descargo presentadas por mi mandante; y finalmente se ha dictaminado que no se dan las circunstancias propias para apreciar la concurrencia de la exigencia de una maliciosa participación en los hechos.

Es precisamente para ello, para lo que la Resolución utiliza el previo conocimiento de los hechos de la Administración, **para acreditar la ausencia de esa maliciosa participación**. No se trata por tanto de un argumento justificativo de una pretendida e injustificada imposibilidad de ir contra sus propios actos o una pretendida excusa absoluta (tal y como afirma la Administración recurrente), sino de determinar si la Administración con los hechos que imputa, ha conseguido acreditar la existencia del elemento subjetivo exigido en el ilícito administrativo que nos ocupa.

Como lo que ha quedado acreditado es precisamente lo contrario, que la conducta de esta parte no tenía como finalidad e intención la de colaborar con la comisión de infracción alguna, es por lo que la resolución estima sus pretensiones.

2. Pero aún más. Prueba de que esa ha sido la intención del Tribunal Económico Administrativo Regional a la hora de resolver, son las propias Sentencias invocadas de contrario para justificar la existencia de una aparente contradicción entre Resoluciones.

Así, si examinamos la Sentencia de 7.10.2020 de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, SECCIÓN SÉPTIMA, RECURSO: 1258/2019, que ha sido utilizada por la Administración recurrente, vemos como (el subrayado es del propio Recurso), "**El TEAC revoca esta decisión y entiende que se ha acreditado el elemento intencional del socio y su participación consciente en la acción de ocultación del patrimonio de la deudora principal** dificultar la acción recaudadora de la Hacienda, que es el presupuesto legal para la derivación de responsabilidad. Este elemento intencional lo deduce mediante prueba de presunciones, a partir de los siguientes hechos concluyentes: 1) los socios eran sabedores de la irregular tributación de la sociedad; 2) el inusitado beneficio obtenido por la venta de unas participaciones adquiridas a un precio irrisorio; 3) constituyendo las participaciones prácticamente el único activo de la sociedad, que no desarrollaba actividad empresarial alguna, debieron caer en la cuenta de que mediante la operación de reparto de dividendos se producía un vaciamiento patrimonial de la sociedad y una consiguiente imposibilidad de ésta para responder frente a la Hacienda".

Por tanto, todo lo contrario a lo que aquí ocurre. En el supuesto concreto que se invoca, se establecen expresamente cuáles son los elementos indiciarios de los que parte el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria para dar la razón a la Administración Tributaria.

En nuestro caso, el Tribunal, como venimos reiterando lo que ha hecho es exactamente lo mismo que lo hecho en el supuesto invocado **pero llegando a la conclusión contraria**: teniendo en cuenta los hechos imputados no se ha acreditado el elemento intencional de esta parte, ni su participación consciente en la acción de ocultación del patrimonio de la deudora principal.

En definitiva, la resolución no concluye la existencia de un pretendido límite general o abstracto para poder iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad de los contemplados en el artículo 42.2) LGT, sino que en el caso concreto y una vez que han sido analizados los hechos imputados, no se ha acreditado el elemento volitivo necesario para poder imputar el hecho infractor atribuido.

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:

El obligado tributario que ostentó en su día ante el TEAR la condición de interesado ha formulado alegaciones en el presente recurso extraordinario de alzada, expuestas en el antecedente de hecho cuarto, de las que se infiere que, a su juicio, la resolución del TEAR se ha limitado a analizar los hechos que concurren en el expediente y a concluir que a partir de ellos no ha quedado acreditado por la Administración tributaria el elemento intencional del declarado responsable; en su opinión, el TEAR no ha pretendido fijar un "límite general o abstracto para poder iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad de los contemplados en el artículo 42.2) LGT", límite que estaría constituido por el hecho de que la Administración conociera mucho antes de la declaración de la responsabilidad las irregularidades en que habían incurrido el reclamante y el sujeto pasivo, deudor principal.

Aunque quien fue interesado en su día ante el TEAR no lo diga expresamente, su planteamiento parece solicitar de este Tribunal Central la inadmisión del presente recurso extraordinario de alzada al amparo de la existencia de contradicción entre el criterio por el que el TEAR anuló efectivamente el acuerdo de declaración de responsabilidad y el que el Director recurrente le atribuye a dicho órgano económico-administrativo. Así, en efecto, este Tribunal Central ya manifestó en su resolución de 26 de abril de 2018 (RG 5957/2017), dictada en unificación de criterio, que "no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio si se aprecia incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues no concurre ninguno de los tres motivos exigidos por el apartado 1 del artículo 242 de la LGT para su admisión a trámite".

Tal pretensión de inadmisión no puede ser aceptada. Cierto es que el TEAR valoró los hechos concurrentes en el expediente y, a partir de ellos, concluyó que no había quedado acreditada la finalidad e intención del declarado responsable de colaborar en la ocultación de los ingresos de la actividad de restauración desarrollada por la deudora principal. Pero no lo es menos que el TEAR explicitó la razón concreta por la que, en su opinión, dicho elemento intencional no se había justificado: "Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, es decir, que desde el año 2014 la Agencia Tributaria era plenamente consciente de que los ingresos que recibía el interesado realmente correspondían a la actividad ejercida por su madre, no consideramos que tal modo de proceder (contrato TPV a su nombre), que continuó igual en los años posteriores, tuviese como finalidad e intención la de colaborar en la ocultación de los ingresos de la actividad de restauración, impidiendo la traba que, en su caso, pudiera ordenar la Administración tributaria (conociendo esa situación nada hizo al respecto), por lo que el acuerdo impugnado ha de ser anulado".

El TEAR concluye que el órgano de recaudación no ha acreditado la intencionalidad del declarado responsable de colaborar en la ocultación de los bienes del deudor por una razón concreta, a saber, que dicha ocultación era perfectamente conocida por la Administración tributaria desde tiempo atrás. Para el TEAR, en definitiva, difícilmente podía existir intención en el declarado responsable de colaborar en ocultar algo que había dejado de estar oculto para la propia Administración.

El criterio que subyace en la resolución del TEAR es, por tanto, que no cabe apreciar el elemento intencional del declarado responsable en la ocultación de bienes del deudor cuando tal ocultación constituye una práctica ya conocida de antemano por la Administración. Y tal criterio es precisamente lo que combate el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT en el presente recurso. No se aprecia, pues, incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente y el criterio aplicado por el TEAR.

En nuestra resolución de 12 de diciembre de 2013 (RG 297/2013) ya dijimos sobre el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio lo siguiente:

<<En este sentido, debe tenerse en cuenta que nos encontramos ante un recurso que es extraordinario y que tiene una exclusiva finalidad cual es la unificación de criterio, esto es, su finalidad no es la de llevar a cabo una revisión ordinaria de la resolución dictada por un TEAR analizando cualquier motivo de desacuerdo con ella, incluida la apreciación o valoración de las circunstancias de hecho del caso concreto, sino la de fijar doctrina o criterios unificadores en la interpretación de la normativa aplicable que no sean propios de las circunstancias del caso concreto, sino de alcance general.

Así, la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/2008, con cita de otra anterior de 28 de julio de 2004, RG 345/2002, indica que:

"Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente".

De esta forma, "implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente "fallo", con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto" (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).

(...)

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, "pero no en cualquier circunstancia", conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada -siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de las propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS.">>

A tenor de lo expuesto, en el presente caso, a juicio de este Tribunal Central, el criterio seguido por el TEAR suscita una duda interpretativa de trascendencia que es necesario resolver mediante la unificación de criterio.

Tercero:

La cuestión controvertida se centra en determinar si, a efectos de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la LGT, cabe denegar la presencia en el responsable del elemento intencional en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal, por el mero hecho de que los órganos de comprobación o investigación de la Administración tributaria conocieran desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación.

Cuarto:

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 (la negrita es añadida):

<<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 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.">>

En el caso examinado en el presente recurso el órgano de recaudación consideró que concurrían los tres requisitos señalados en la resolución parcialmente transcrita. Así, en efecto, (i) la ocultación de bienes y derechos de la deudora principal se manifestó en que parte de los servicios de hostelería prestados por ésta, los cobrados a través del TPV (Terminal Punto de Venta) mediante tarjeta de débito-crédito, se desviaron a su hijo, toda vez que el TPV que gestiona los pagos en lugar de estar a nombre de ella lo está al de su hijo, que es empleado suyo y no realiza actividad económica alguna; (ii) El responsable colabora en la ocultación como receptor y beneficiario de los ingresos que genera la actividad de su madre, siendo titular de las cuentas bancarias donde se facturan los cobros realizados mediante tarjetas de crédito/débito; (iii) El elemento intencional en el responsable se revela en un conjunto de indicios: la vinculación personal y laboral con la deudora principal, el hecho de que buena parte de las deudas derivadas al responsable procedan de liquidaciones practicadas a la deudora principal durante los ejercicios en los que se facturaron los ingresos vía TPV a nombre de aquél y la ausencia de otra explicación lógica de que el

responsable figurara como titular de los ingresos generados mediante las tarjetas de crédito-débito cuando resulta que no estaba dado de alta en ninguna actividad económica ni declaraba rendimiento alguno de esta naturaleza.

Obra al expediente, tal como indica el TEAR, un informe emitido el 18 de septiembre de 2014 por la Dependencia Regional de Inspección y titulado "Informe Plan Visitas 2014", que recoge el resultado de un requerimiento dirigido a Don X en junio de 2014 para que diese explicaciones sobre las razones por las que, sin constar el ejercicio de actividad económica alguna, percibía en 2012 una facturación de 79.234,66 euros mediante el sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito y en el que la Inspección concluyó que Don X no ejercía ninguna actividad y que los ingresos imputados por TPV corresponden a su madre. En dicho informe se señala también que *"se traspasa esa información a los Órganos de Gestión Tributaria por si consideran oportuno imputar los rendimientos tanto del 2012 como del resto de ejercicios no prescritos a quién corresponda en cada caso. Ya que, los rendimientos de las mencionadas tarjetas constan en persona distinta a quién los genera, motivo que puede derivar en una desviación de ingresos"*. El TEAR añade en su resolución que, además, el 11 de diciembre de 2014 se produjo la carga en plan de inspección de Dª Z (comprobación unidades de módulos, IRPF e IVA 04 2014 a 10 2014) que culminó con la firma de actas de inspección en conformidad el 13 de enero de 2015.

A partir de los datos indicados en el párrafo anterior el TEAR concluye que *"Teniendo en cuenta que desde el año 2014 la Agencia Tributaria era plenamente consciente de que los ingresos que recibía el interesado realmente correspondían a la actividad ejercida por su madre, no consideramos que tal modo de proceder (contrato TPV a su nombre), que continuó igual en los años posteriores, tuviese como finalidad e intención la de colaborar en la ocultación de los ingresos de la actividad de restauración, impidiendo la traba que, en su caso, pudiera ordenar la Administración tributaria (conociendo esa situación nada hizo al respecto), por lo que el acuerdo impugnado ha de ser anulado"*.

Así pues, para el TEAR no cabe apreciar en la conducta del declarado responsable la intención de colaborar en la ocultación de los ingresos porque la Agencia Tributaria era plenamente conocedora desde el año 2014 de que tales ingresos correspondían a la actividad ejercida por su madre y, además, no hizo nada al respecto.

El Director recurrente considera que el argumento empleado por el TEAR para anular el acuerdo de declaración de responsabilidad carece de soporte jurídico alguno y que es preciso tener en cuenta la doctrina de los Tribunales en esta materia. Se apoya el Director en varias sentencias de la Audiencia Nacional que abordan supuestos cuyas conclusiones son, en su opinión, extrapolables al caso aquí examinado.

Este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la postura del TEAR por las razones que seguidamente se indicarán.

En el caso aquí examinado el órgano de recaudación siguió expediente ejecutivo frente a Doña Z por deudas a la Hacienda Pública relativas a los ejercicios 2006, 2014, 2015 y 2016, por importe conjunto de 34.773,82 euros. El 4 de octubre de 2019 se notifica a Don X el inicio de un procedimiento de declaración de responsabilidad por las citadas deudas, que culmina en el acuerdo de declaración de responsabilidad notificado el 17 de marzo de 2020.

En la resolución de 16 de septiembre de 2021 (RG 3229/2021), dictada en unificación de criterio, este Tribunal Central se pronunció sobre una cuestión distinta a la aquí examinada pero que tiene cierta similitud con ella. En dicha resolución se analizaba si era posible negar la existencia de ocultación en un supuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT cuando se constataba que el acto o negocio jurídico en que la ocultación consistía se había podido realizar desde tiempo atrás. Concluimos en ella que 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.

En el caso aquí examinado se trata de determinar si a efectos de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT es posible negar la intencionalidad del responsable en la ocultación por el mero hecho de que el acto en que la ocultación consiste se venía realizando ya desde tiempo atrás y era conocido por la Administración.

La normativa reguladora de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT no establece limitación alguna en los términos que sugiere el TEAR a efectos de declarar la responsabilidad. Tan solo exige el cumplimiento de los tres requisitos arriba señalados. La ocultación, como dijimos, comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos. A efectos de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, no cabe descartar la intencionalidad del responsable en la ocultación por el mero hecho de que dicha actividad se viniera haciendo desde tiempo atrás e incluso hubiera determinado la exigencia de la citada responsabilidad en el pasado.

De igual modo, el hecho de que los órganos de comprobación o investigación de la AEAT, concretamente la Dependencia Regional de Inspección, conocieran en 2014, como consecuencia del requerimiento formulado a Don X, que en el ejercicio 2012 las imputaciones que se le atribuyen a éste en el modelo 170 "Declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito" no le corresponden a él, por no ejercer ninguna actividad económica, sino a su madre, Doña Z, no es motivo por sí solo, ni unido a la inactividad posterior de aquellos órganos en orden a la regularización de la situación constatada, para rechazar, a efectos de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, la intencionalidad en la conducta del declarado responsable (que ha continuado en los ejercicios 2015 y 2016) de impedir la traba de los bienes o derechos del deudor por los órganos de recaudación de

la AEAT. La resolución del TEAR viene a sugerir que no puede existir intención de colaborar en la ocultación de algo que ya no estaba oculto a los ojos de la Administración. Sin embargo, el hecho de que la Administración hubiera conocido en el pasado la existencia de prácticas irregulares determinantes de la ocultación no significa que tales prácticas, a pesar de ello, no puedan seguir reproduciéndose por el deudor principal y el responsable con la intención de distraer bienes o derechos para evitar responder con ellos de las deudas de aquél. Es más, no es descartable, en principio, lo contrario, esto es, apreciar en esa insistencia que tal intencionalidad se refuerza porque, sabedor el declarado responsable de que la Administración tributaria está al corriente de las prácticas irregulares, mantenerse en ellas sólo puede obedecer al convencimiento de que aquélla no espera en lo sucesivo tal conducta y a la certeza de que las consecuencias para la deudora principal pueden no ser particularmente relevantes al tributar por el régimen de estimación objetiva (módulos), como lo prueban las actas de conformidad incoadas a Doña Z el 13 de enero de 2015, es decir, con posterioridad al conocimiento por los órganos de la AEAT de las irregularidades.

Así pues, hemos de concluir que a efectos de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT no cabe descartar la intencionalidad del responsable en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal por el mero hecho de que la actividad de distracción de bienes o derechos en que consiste la ocultación se viniera haciendo desde tiempo atrás o incluso hubiera determinado la exigencia de la citada responsabilidad en el pasado. De igual modo, el que los órganos de la Administración tributaria, conociendo desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación, no hubieran procedido, con carácter previo a la declaración de responsabilidad, a regularizar la situación tributaria derivada de dicha práctica, no permite, sin más, denegar la presencia en el responsable del elemento intencional en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal.

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 fijar el criterio siguiente:

A efectos de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT no cabe descartar la intencionalidad del responsable en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal por el mero hecho de que la actividad de distracción de bienes o derechos en que consiste la ocultación se viniera haciendo desde tiempo atrás o incluso hubiera determinado la exigencia de la citada responsabilidad en el pasado. De igual modo, el que los órganos de la Administración tributaria, conociendo desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación, no hubieran procedido, con carácter previo a la declaración de responsabilidad, a regularizar la situación tributaria derivada de dicha práctica, no permite, sin más, denegar la presencia en el responsable del elemento intencional en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.