

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090091

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de mayo de 2023

Sala 3.^a

R.G. 2207/2020

SUMARIO:

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

Declaración de responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de las que responde un responsable subsidiario. Prescripción de la acción para derivar la responsabilidad. La responsabilidad establecida en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) exige el cumplimiento de determinados requisitos: ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba; acción u omisión del presunto responsable consistente en causar colaborar en dicha ocultación; y que la conducta del presunto responsable sea intencionada.

En primer lugar respecto al requisito de ocultación, se ha de señalar, que dicho concepto abarca toda acción asimilable al «alzamiento o levantamiento» de los bienes del deudor, en el sentido de colaborar en la ocultación o enajenación de los bienes de éste para no responder con su patrimonio, lo que comprende cualquier actividad que detraiga bienes a la posible acción ejecutiva de la Administración tributaria, por desprendimiento material o jurídico de dichos bienes por el citado deudor con la Hacienda Pública. En este caso, una vez que la deuda se había devengado, nos encontramos ante un supuesto de vaciamiento patrimonial de los bienes del deudor principal.

En cuanto al segundo y tercer requisito exigidos en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (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 que se produce como consecuencia de la operación de escisión societaria de carácter no proporcional en virtud de la cual el patrimonio de responsable subsidiario se ve disminuido.

Dicho esto, en relación con la prescripción alegada, la ocultación se produjo como consecuencia de una operación de escisión societaria de carácter no proporcional formalizada en escritura pública de 16 de diciembre de 2011, siendo presentada la escritura pública ante el Registro Mercantil el 30 de diciembre del mismo año.

Al tratarse de una responsabilidad solidaria en virtud del art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT) en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario, responsable subsidiario, el plazo de ingreso en periodo voluntario del deudor principal, que es el responsable subsidiario, concluyó el 20 de noviembre de 2019, habida cuenta de que el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria en virtud del art. 43.1.a) le fue notificado el 11 de octubre de 2019. Dado que el procedimiento de responsabilidad solidaria se inició con la notificación de la comunicación de inicio el 25 de noviembre de 2019, no se ha producido la prescripción del derecho a declararle responsable. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 42, 43, 66, 67, 68 y 70.

Ley 230/1963 (LGT), art. 131.

Código Civil, art. 1902.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra Acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria en base a lo establecido en el artículo 42.2. a) de la L.G.T. (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Canarias. Referencia nº: R...7. Cuantía: 268.374,45 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha ... de 2019 se dicta por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Canarias acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria en base a lo establecido en el artículo 43.1.a) de la

L.G.T. respecto de D. **Bts** con N.I.F.: ..., en calidad de administrador único por las obligaciones tributarias contraídas por **XZ SL** con NIF: Dicho acuerdo con referencia nº R...3 es objeto de notificación el ... de 2019.

SEGUNDO.- En fecha ... de 2019 se dicta por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Canarias comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria en base a lo establecido en el artículo 42.2. a) de la L.G.T. respecto de Dña. **Axy** con N.I.F.: ... como responsable solidaria de las obligaciones tributarias pendientes de D. **Bts** con N.I.F.: ..., con alcance de 268.374,45 euros. Dicha comunicación de inicio se notifica a la interesada el ... de 2019. El ... de 2019 la interesada presenta escrito de alegaciones que acusa entrada en el Registro bajo el número de referencia RGE...9.

A la vista de las alegaciones, en fecha ... de 2020 se dicta por la Dependencia Regional de Recaudación acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria. La operación de transmisión/ocultación que se imputa como hecho generador de la responsabilidad solidaria -ex artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003-, a la que se hace mención en el ACUERDO, es el siguiente:

*El administrador de la deudora **XZ, S.L.** y responsable tributario de las deudas de la misma al amparo del artículo 43.1.a de la LGT), DON **Bts** estuvo casado en régimen de separación de bienes con DOÑA **Axy** hasta ... de 2011, fecha en la que se divorciaron. En los meses subsiguientes llevaron a cabo una serie de operaciones societarias que tuvieron como finalidad el reparto del patrimonio empresarial perteneciente, hasta ese momento, a ambos.*

***TW S.L.**, cuyo capital pertenecía al cincuenta por ciento al matrimonio, absorbió a la sociedad **QR, S.L.** (franquiada de la cadena de reparación de automóviles **NP**) perteneciente al cien por cien a **TW** y, por lo tanto, indirectamente y, por partes iguales, a **Bts** y a **Axy**. Seguidamente, se crearon tres sociedades: una perteneciente a **Bts** (dicha sociedad se denominó inicialmente **LM, S.L.**) y dos sociedades pertenecientes a **Axy** (**JK SL** y **GH SL**). Posteriormente, se lleva a cabo la escisión de **TW S.L.** transmitiéndose su patrimonio a las tres sociedades mencionadas. Como se verá más adelante, el valor del patrimonio empresarial adjudicado a las sociedades de **Axy** fue superior al valor del patrimonio empresarial adjudicado a la sociedad de **Bts**.*

*1. Fusión por absorción de **QR, S.L.** (...) por parte de **TW, S.L.** (...).*

*La sociedad absorbente, **TW, S.L.** con NIF ..., se trataba de una sociedad que había sido fundada el ... de 1994 por el entonces matrimonio formado por Don **Bts** y Doña **Axy**. Su objeto social estaba integrado por actividades de asesoramiento y relacionadas con el sector urbanístico e inmobiliario. En la fecha en la que se produjo la operación de fusión descrita (... de 2011), el órgano de administración de la sociedad estaba integrado por los administradores solidarios Don **Bts** y Doña **Axy**. Asimismo, el capital social de la entidad se encontraba dividido al cincuenta por ciento entre ambos.*

*La sociedad absorbida, **QR, SL** ... había sido fundada el ... de 1998 repartiéndose el capital social entre la sociedad **TW, S.L.**, Don **Bts** y Doña **Axy**. Su objeto social estaba integrado por actividades de asesoramiento financiero, reparación vehículos, así como actividades inmobiliarias. En concreto era franquiciada de la cadena de reparación de vehículos **NP** desde el ... de 2008. En la fecha en la que se produjo la operación de fusión descrita (... de 2011) el órgano de administración de la sociedad estaba integrado por los administradores solidarios Don **Bts** y Doña **Axy**. La sociedad se encontraba participada íntegramente por la absorbente **TW, S.L.***

*Las entidades **TW, S.L.**, y **QR, S.L.**, llevaron a cabo un proceso de fusión, por el que la segunda fue absorbida por la primera, resultando extinguida. Según se recogió en el Proyecto de Fusión por Absorción de fecha de ... de 2011, y en la propia escritura en la que se formalizó la operación ante el Notario de ..., DON **Dmv** de fecha de ... de 2011, bajo el número ... de su protocolo, la sociedad absorbente (**TW SL**) ocupa la posición de la sociedad absorbida a partir de ese momento, sucediéndola a título universal, en todos sus bienes y derechos y obligaciones.*

*2. Escisión de **TW, S.L.** siendo **JK, S.L.**, **GH, S.L.** y **LM, S.L.** las beneficiarias.*

*Con posterioridad al proceso de fusión descrito, la entidad absorbente anterior **TW, S.L.**, llevó a cabo un proceso de escisión, con extinción de la escindida, siendo beneficiarias las sociedades:*

*- **JK, S.L.** con NIF Esta sociedad fue creada el ... de 2011 siendo socia y administradora única de la misma DOÑA **Axy**.*

*- **GH, S.L.** con NIF.... Al igual que la sociedad anterior, fue creada el ... de 2011 siendo socia y administradora única de la misma DOÑA **Axy**.*

*- **LM, S.L.** con NIF.... Esta sociedad fue creada el ... de 2011, siendo el socio mayoritario, con un 99,97% de participación en el capital social, DON **Bts** y nombrándose al mismo como administrador único de la sociedad. Una vez ejecutada la escisión indicada, modificó su denominación, pasando a tener la misma que tenía la sociedad escindida **TW, S.L.** Mediante acuerdo adoptado por la Junta General Extraordinaria el ... de 2013 se modificó nuevamente la denominación social pasando a denominarse de nuevo **LM, S.L.**, siendo ésta la que permanece en la actualidad.*

*Los respectivos órganos de administración, redactaron y suscribieron el Proyecto de Escisión, de fecha de ... de 2011, y se formalizó en escritura otorgada ante el Notario de ... Don **Enn**, protocolo ..., de ...de 2011.*

En este proceso de reestructuración, el patrimonio de la escindida **TW, S.L.**, pasa en bloque a cada una de las tres entidades beneficiarias, subrogándose éstas en los derechos y obligaciones derivados de las relaciones jurídicas dimanantes de los elementos patrimoniales que a las mismas se incorporan.

De acuerdo con los términos pactados, no todos los socios de la escindida participan en cada una de las sociedades beneficiarias o adquirentes. Se trata, por tanto, de una operación de escisión no proporcional (la atribución de participaciones de las sociedades beneficiarias a los socios no se realiza de forma proporcional a sus respectivas participaciones en la sociedad que se escinde).

Asimismo añade:

Analicemos pues la concurrencia de los requisitos en el caso concreto;

(a) Causante/Colaborador

En el caso que nos ocupa, es evidente que la participación de D^a. **Axy** deviene esencial, toda vez que mediante la escisión (operación en la que toma parte) se produce una minoración del valor patrimonio empresarial D. **Bts**.

Sin la intervención de D^a. **Axy** está claro que no habría podido tener lugar la operación de vaciamiento patrimonial en el deudor principal.

(b) Ocultación de bienes o derechos/Transmisión

Como se indicó anteriormente, la ocultación se produce como consecuencia de una operación de escisión societaria de carácter no proporcional en virtud de la cual el patrimonio de D. **Bts** se ve disminuido.

(c) Finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.

Como señala la STSJ de Extremadura 15 de enero de 2015: "Es variada la casuística de los supuestos que se subsumen en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, que tiene por objeto proteger la actuación recaudatoria de la Administración Tributaria frente a las conductas que la obstaculizan o impiden, de las cuales no suele existir una prueba directa pero sí una serie de indicios o presunciones."

Por tanto, para acreditar dicha circunstancia, hemos de acudir a la prueba indiciaria en los siguientes términos:

- Existencia de un vínculo entre el deudor principal (D. **Bts**) y la responsable (D^a. **Axy**), que se manifiesta en la relación cónyuges hasta pocos meses antes de la operación de escisión.

- La operación de escisión se escrituró el ... de 2011, siendo presentada la escritura pública ante el Registro Mercantil el ... del mismo año. En esas fechas ya se habían liquidado las deudas y las sanciones por el concepto "Retenciones del trabajo" correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 (**LIQUIDACION_1, LIQUIDACION_2, LIQUIDACION_3, LIQUIDACION_4**) por un importe total de 320.623,07 euros y era más que previsible la liquidación de deuda por el mismo concepto para el ejercicio 2011 en la medida en que, la misma, ya se había devengado y vencido el plazo para su declaración e ingreso, si bien el obligado tributario no había cumplido con tales obligaciones tributarias.

- Asimismo, en el momento de llevarse a cabo la operación de división empresarial, **XZ, S.A.** se encontraba declarada en concurso en virtud de auto dictado el ... de 2011. En el informe emitido por la administración concursal, se pone de manifiesto que las deudas que abocaron a la sociedad a la situación de insolvencia ascendían a un importe total de 19.051.667,89 euros. Tal y como ya se puso de manifiesto en el acta suscrita en conformidad por la Inspección de los Tributos y dos de las empresas beneficiarias de la escisión (**LM, S.L.** y **GH, S.L.**) "las operaciones llevadas a cabo en dicho ejercicio, esto es la fusión previa y posteriormente la escisión no proporcional pudiera tener como fin, el reparto común a coste cero de quienes eran los socios y no como finalidad los aludidos motivos económicos genéricos".

- La Inspección consideró que lo que se había producido fue un reparto del patrimonio social común entre los dos socios, quienes eran matrimonio hasta el ejercicio en el que también se produce la escisión. Así las cosas, teniendo en cuenta que, tal y como se puso de manifiesto en el procedimiento inspector, la escisión no tuvo un motivo económico válido a efectos del régimen FEAC sino que el objeto de tal operación fue el reparto del patrimonio empresarial y que, en esa misma época, **XZ, S.L.** había generado deuda tributaria por importe de 376.725,13 euros de la que era responsable D. **Bts**; parece claro que lo que se pretendió fue salvaguardar el patrimonio empresarial poseído por el matrimonio.

Tercero.

El día 04/04/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 23/03/2020 contra el acuerdo de derivación anterior y notificado el 02/03/2020. La interesada alega, en síntesis, inexistencia de concurrencia en el presente caso de los presupuestos necesarios para declarar la responsabilidad solidaria y la prescripción de la Administración para declarar la responsabilidad imputada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho del acto impugnado.

TERCERO.- El acuerdo de responsabilidad impugnado fue dictado en base a lo establecido en el artículo 42.2 a) de la LGT, que establece:

También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, 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.

Previamente al análisis de la concurrencia o no del presupuesto de la responsabilidad, debe examinarse si al tiempo de notificarse al ahora reclamante la comunicación de inicio del procedimiento de responsabilidad solidaria, estaba o no prescrito el derecho de la Administración para declararle responsable, ya que conforme al artículo 41.5 párrafo primero de la LGT:

5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La LGT regula la institución de la prescripción en Título II, Capítulo IV, sección 3ª (artículos 66 a 70). De esta regulación podemos destacar:

Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*

(...)

Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

(...)

2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios **comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.**

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. *El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:*

a) *Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.*

b) *Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.*

c) *Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.*

En el presente caso, el plazo de ingreso en periodo voluntario del deudor principal, que es el responsable subsidiario, D. **Bts**, concluyó el ... de 2019, habida cuenta de que el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1.a) le fue notificado el ... de 2019. Dado que el procedimiento de responsabilidad seguido con la recurrente se inició con la notificación de la comunicación de inicio el ... de 2019, resulta evidente que no se ha producido la prescripción del derecho a declararle responsable.

Cuarto.

La cuestión fundamental planteada en este recurso es determinar la conformidad o no a derecho del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria.

A estos efectos debe destacarse que el transcrito 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.

Así, el citado artículo 42.2 de la LGT configura las conductas concretas que darán lugar a esta responsabilidad. El supuesto previsto en el apartado a), relativo a la ocultación de bienes o derechos del deudor, exige 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 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 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).

Por otra parte, a diferencia de los supuestos previstos, en las letras b), c) y d), el artículo 42.2.a) de la LGT, como señaló el Tribunal Central con relación al artículo 131.5.a) de la Ley General Tributaria de 1963, en acuerdo dictado en unificación de criterio de fecha 24 de febrero de 2009 (R.G. 205/08), no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad. En

este sentido debe señalarse que desde que se realiza el hecho imponible el ordenamiento sujeta al obligado tributario al cumplimiento de las prestaciones que caracterizan la relación jurídico-tributaria, cuyo núcleo lo constituye la prestación material de la obligación tributaria, es decir, la obligación de pago de la deuda nacida. La deuda tributaria está, por tanto, pendiente desde su mismo nacimiento, sin perjuicio de que deba ser posteriormente liquidada y exigible.

Quinto.

Entrando a analizar cada uno de los requisitos exigidos para la declaración de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, y empezando, en primer lugar, con el **requisito de ocultación**, se ha de señalar, como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 26 de octubre de 2010, que dicho concepto abarca toda acción asimilable al "alzamiento o levantamiento" de los bienes del deudor, en el sentido de colaborar en la ocultación o enajenación de los bienes de éste para no responder con su patrimonio, lo que comprende cualquier actividad que distraiga bienes a la posible acción ejecutiva de la Administración tributaria, por desprendimiento material o jurídico de dichos bienes por el citado deudor con la Hacienda Pública. La jurisprudencia del Tribunal Supremo establece un concepto amplio de ocultación, al señalar que " ... Tal ocultación o sustracción en la que caben modalidades muy diversas pueden hacerse de modo elemental apartando físicamente algún bien de forma que el acreedor ignore dónde se encuentra o de modo más sofisticado, a través de algún negocio jurídico por medio del cual se enajena alguna cosa a favor de otra generalmente parientes o amigos o se constituye un gravamen que impida o dificulte la posibilidad de realización ejecutiva, bien sea tal negocio real (porque efectivamente suponga una transmisión o gravamen) ... bien se trate de un negocio ficticio que en la práctica impide la ejecución del crédito...", es decir, el término comprendería tanto la "ocultación material como "jurídica" de bienes susceptibles de embargo.

En este caso, como bien señala la Dependencia Regional de Recaudación, y se cita en los antecedentes de hecho de la presente resolución "la ocultación se produce como consecuencia de una operación de escisión societaria de carácter no proporcional en virtud de la cual el patrimonio de D. **Bts** se ve disminuido". Operación de escisión que se escrituró el ... de 2011, siendo presentada la escritura pública ante el Registro Mercantil el ... del mismo año. En esas fechas ya se habían liquidado las deudas y las sanciones por el concepto "Retenciones del trabajo" correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 (**LIQUIDACION_1, LIQUIDACION_2, LIQUIDACION_3, LIQUIDACION_4**).

Tal y como se hace constar en el acuerdo de declaración de responsabilidad conviene recordar la contestación que la Dependencia Regional de Recaudación realiza a la primera de las alegaciones planteadas por la interesada con el objeto de centrar es supuesto de responsabilidad objeto de análisis. En este sentido, se hace constar a siguiente apreciación:

*En el presente caso, son **múltiples los indicios que apuntan a que tal operación de escisión tuvo como finalidad, salvaguardar el patrimonio empresarial que, hasta la fecha, pertenecía por partes iguales a DON Bts y a DOÑA Axy :***

*La **relación conyugal** existente entre ambos, así como, adicionalmente, el hecho de ser **hija de uno de los socios de la concursada XZ, S.L.**, permite presumir, razonablemente, que **DOÑA Axy** estaba en condiciones de conocer la grave situación económica en la que se encontraban las sociedades administradas por su entonces marido **DON Bts**.*

*De la información incorporada al expediente electrónico relativa al proceso concursal de **XZ, S.L.**, así como de la propia documentación aportada con las alegaciones (doc. nº4: sentencia de calificación del concurso), resulta patente que **la situación de grave insolvencia en que se encontraba la sociedad**, que supuso la acumulación un pasivo de 18 millones de euros y que llevó a tal sociedad a ser declarada en concurso, **ya era evidente en el año 2008**. De hecho, **el impago de retenciones por parte de tal sociedad tuvo lugar en los años 2009, 2010 y 2011**. Asimismo, tal y como se mencionó en la propuesta de inicio, **otra de las sociedades administradas por DON Bts (CCD, S.L.) también fue declarada en concurso en el año 2011**. Arrancando tal situación de insolvencia en 2008 y, teniendo lugar **la separación de ambos cónyuges en el mismo año en el que se declaró el concurso de acreedores**, resulta fácil concluir que **DOÑA Axy**, pudo haber tenido conocimiento de la situación en la que se encontraban las sociedades administradas por su entonces marido y, de cuyas deudas era potencialmente responsable. Tal responsabilidad por las deudas tributarias de **XZ SL** y **CCD SL**, originada entre los años 2008 y 2011 fue declarada por esta Dependencia en 2019. Adicionalmente, la sentencia de calificación del concurso de **XZ SL** dictada por el Juzgado de lo Mercantil n.º...de ... el ... de 2019 obliga a Don **Bts** a cubrir el déficit patrimonial de la sociedad (18 millones de euros) y por hechos acaecidos entre los años 2008 y 2011.*

***DOÑA Axy es hija de uno de los socios de la concursada (DON Cxp)**. Se concluye en las alegaciones que **DON Cxp** tenía "un desconocimiento absoluto de la situación económica de la misma" y para ello aporta como prueba la sentencia de calificación del concurso de **XZ SL** en la que se señala que "en cuanto a la falta de depósito de las cuentas (se está refiriendo a las cuentas anuales de los ejercicios 2008, 2009 y 2010) y de realización de*

auditoría, alega -Don **Bts**- que se tuvo que solicitar junta notarial para la aprobación, el ... de 2011, ante la hostilidad del otro socio - Don **Cxp** -".

Respecto de tal conclusión, cabe señalar que **el hecho de que, en 2011, Don Cxp no atendiera sus obligaciones como socio de XZ SL, no implica necesariamente que no tuviera conocimiento de la situación patrimonial de insolvencia en que se encontraba la sociedad desde el año 2008.** Es más, puede ser que, precisamente, el hecho de conocer la situación de bancarrota en la que tal sociedad se encontraba y la pésima administración de la misma, le llevase a querer desentenderse de cualquier vínculo con aquella. Tal "rebeldía" pudo obedecer a múltiples razones, más si tenemos en cuenta que en febrero de ese año su hija, Doña **Axy**, se acababa de divorciar de Don **Bts** o incluso el hecho de conocer la nefasta situación económica en la que se encontraba tal sociedad.

Finalmente, interesa poner el foco en el hecho de que **la división del patrimonio empresarial que se efectuó entre Don Bts y Doña Axy, primero mediante la absorción de QR por parte de TW y después con la escisión de ésta, siendo absorbido su patrimonio por la sociedad de Don Bts (LM) y las dos sociedades de Doña Axy (GH y JK) fue a todas luces inequitativo.** No solo por la existencia de un fondo de comercio que benefició a las sociedades de Doña **Axy** (y que fue aforado por la Inspección de los Tributos) sino porque, tal y como se puede apreciar en la relación de hechos, el patrimonio empresarial adjudicado a la sociedad de Don **Bts** estaba integrado por bienes sobrevalorados o sobre los que pesaban hipotecas que, o bien fueron ejecutadas o bien no dejaban margen de beneficio en la venta de los bienes gravados. **La ausencia de equivalencia entre el patrimonio empresarial adjudicado, a través de LM, a Don Bts, y el adjudicado a Doña Axy a través de JK y GH puede responder a múltiples causas, pero parece claro que, si se hubiera adjudicado tal patrimonio a Don Bts, hubiera quedado afecto al pago de las deudas que pendían sobre el mismo. Así las cosas, tales operaciones societarias, objeto del presente procedimiento han tenido como resultado distraer el patrimonio empresarial del pago de las deudas de Don Bts.**

Así las cosas, queda acreditado el elemento objetivo de la responsabilidad así como la existencia de un plan urdido para frustrar el cobro de la Administración Tributaria.

Sexto.

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 que se produce como consecuencia de la mencionada operación de escisión societaria de carácter no proporcional en virtud de la cual el patrimonio de D. **Bts** se ve disminuido.

En este sentido, la Dependencia Regional de Recaudación describe dicha operación en el siguiente sentido:

El administrador de la deudora XZ, S.L. y responsable tributario de las deudas de la misma al amparo del artículo 43.1.a de la LGT), DON Bts estuvo casado en régimen de separación de bienes con DOÑA Axy hasta ... de 2011, fecha en la que se divorciaron. En los meses subsiguientes llevaron a cabo una serie de operaciones societarias que tuvieron como finalidad el reparto del patrimonio empresarial perteneciente, hasta ese momento, a ambos. TW S.L., cuyo capital pertenecía al cincuenta por ciento al matrimonio, absorbió a la sociedad QR, S.L. (franquiada de la cadena de reparación de automóviles NP) perteneciente al cien por cien a TW y, por lo tanto, indirectamente y, por partes iguales, a Bts y a Axy. Seguidamente, se crearon tres sociedades: una perteneciente a Bts (dicha sociedad se denominó inicialmente LM, S.L.) y dos sociedades pertenecientes a Axy (JK SL y GH SL). Posteriormente, se lleva a cabo la escisión de TW S.L. transmitiéndose su patrimonio a las tres sociedades mencionadas. Como se verá más adelante, el valor del patrimonio empresarial adjudicado a las sociedades de Axy fue superior al valor del patrimonio empresarial adjudicado a la sociedad de Bts.

1. Fusión por absorción de QR, S.L. (...) por parte de TW, S.L. (...).

La sociedad absorbente, **TW, S.L.** con NIF ..., se trataba de una sociedad que había sido fundada el ... de 1994 por el entonces matrimonio formado por Don **Bts** y Doña **Axy**. Su objeto social estaba integrado por actividades de asesoramiento y relacionadas con el sector urbanístico e inmobiliario. En la fecha en la que produjo la operación de fusión descrita (... de 2011), el órgano de administración de la sociedad estaba integrado por los administradores solidarios Don **Bts** y Doña **Axy**. Asimismo, el capital social de la entidad se encontraba dividido al cincuenta por ciento entre ambos.

La sociedad absorbida, **QR, S.L.** ... había sido fundada el ... de 1998 repartiéndose el capital social entre la sociedad **TW, S.L.**, Don **Bts** y Doña **Axy**. Su objeto social estaba integrado por actividades de asesoramiento financiero, reparación vehículos, así como actividades inmobiliarias. En concreto era franquiciada de la cadena de reparación de vehículos **NP** desde el ... de 2008. En la fecha en la que se produjo la operación de fusión descrita

(... de 2011) el órgano de administración de la sociedad estaba integrado por los administradores solidarios Don **Bts** y Doña **Axy**. La sociedad se encontraba participada íntegramente por la absorbente **TW, S.L.**

Las entidades **TW, S.L.**, y **QR, S.L.**, llevaron a cabo un proceso de fusión, por el que la segunda fue absorbida por la primera, resultando extinguida. Según se recogió en el Proyecto de Fusión por Absorción de fecha de ... de 2011, y en la propia escritura en la que se formalizó la operación ante el Notario de ..., DON **Dmv** de fecha de ... de 2011, bajo el número ... de su protocolo, la sociedad absorbente (**TW SL**) ocupa la posición de la sociedad absorbida a partir de ese momento, sucediéndola a título universal, en todos sus bienes y derechos y obligaciones.

2. Escisión de **TW, S.L.** siendo **JK, S.L.**, **GH, S.L.** y **LM, S.L.** las beneficiarias.

Con posterioridad al proceso de fusión descrito, la entidad absorbente anterior **TW, S.L.**, llevó a cabo un proceso de escisión, con extinción de la escindida, siendo beneficiarias las sociedades:

- **JK, S.L.** con NIF Esta sociedad fue creada el ... de 2011 siendo **socia y administradora única de la misma DOÑA Axy**.

- **GH, S.L.** con NIF.... Al igual que la sociedad anterior, fue creada el ... de 2011 siendo **socia y administradora única de la misma DOÑA Axy**.

- **LM, S.L.** con NIF Esta sociedad fue creada el ... de 2011, siendo el **socio mayoritario, con un 99,97% de participación en el capital social, DON Bts** y nombrándose al mismo como administrador único de la sociedad. Una vez ejecutada la escisión indicada, modificó su denominación, pasando a tener la misma que tenía la sociedad escindida **TW, S.L.** Mediante acuerdo adoptado por la Junta General Extraordinaria el ... de 2013 se modificó nuevamente la denominación social pasando a denominarse de nuevo **LM, S.L.**, siendo ésta la que permanece en la actualidad.

Los respectivos órganos de administración, redactaron y suscribieron el Proyecto de Escisión, de fecha de ... de 2011, y se formalizó en escritura otorgada ante el Notario de ... Don **Enn**, protocolo ..., de ...de 2011.

En este proceso de reestructuración, el patrimonio de la escindida **TW, S.L.**, pasa en bloque a cada una de las tres entidades beneficiarias, subrogándose éstas en los derechos y obligaciones derivados de las relaciones jurídicas dimanantes de los elementos a patrimoniales que a las mismas se incorporan.

De acuerdo con los términos pactados, no todos los socios de la escindida participan en cada una de las sociedades beneficiarias o adquirentes. Se trata, por tanto, de una operación de escisión no proporcional (la atribución de participaciones de las sociedades beneficiarias a los socios no se realiza de forma proporcional a sus respectivas participaciones en la sociedad que se escinde).

La Inspección consideró que lo que se había producido fue un reparto del patrimonio social común entre los dos socios, quienes eran matrimonio hasta el ejercicio en el que también se produce la escisión. Así las cosas, teniendo en cuenta que, tal y como se puso de manifiesto en el procedimiento inspector, la escisión no tuvo un motivo económico válido a efectos del régimen FEAC sino que el objeto de tal operación fue el reparto del patrimonio empresarial y que, en esa misma época, **XZ, S.L.** había generado deuda tributaria por importe de 376.725,13 euros de la que era responsable D. **Bts**; parece claro que lo que se pretendió fue salvaguardar el patrimonio empresarial poseído por el matrimonio.

Séptimo.

Por todo ello, este Tribunal considera que concurren los elementos necesarios para declarar la responsabilidad tributaria del artículo 42.2.a) de la LGT. Con todo lo anterior no cabe sino confirmar el acuerdo de derivación de responsabilidad impugnado en todos sus extremos.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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