

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092014

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 26 de enero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2889/2019

#### SUMARIO:

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

*Pagos de obligaciones previas.* La Administración derivó la responsabilidad solidaria a la recurrente como administradora gestora de la obligada principal por considerar que participó en la ocultación de los bienes de la mercantil al haber dispuesto del importe del IVA generado por la transferencia de unos inmuebles de la sociedad para otros pagos. En concreto, los cheques emitidos para el IVA se ingresaron el 02/10/2009, y el mismo día se realiza un pago de 754.283,12 euros, que la Administración consideró como ocultación. La recurrente argumenta que los pagos de 754.283,12 euros a proveedores, tras recibir el precio de venta, buscan saldar deudas previas. Sostiene que el IVA debía liquidarse después de verificar el IVA soportado por la sociedad. Además, enfatiza que al momento de los pagos, no existía deuda tributaria exigible. La Administración afirma que los pagos se realizaron con la intención de ocultar bienes y evitar la actuación de la Administración Tributaria. A juicio de la Sala, al momento de los pagos, no existía deuda tributaria exigible, ya que la cuantificación precisa del IVA dependía de futuras comprobaciones, es decir, la cifra definitiva a abonar por IVA no se concreta al momento en que se efectuó el pago con el precio recibido por la venta de los inmuebles, pues el importe del IVA forma parte de ese precio. Los pagos estaban destinados a saldar deudas legítimas con acreedores previos a la Administración. La realidad económica de las operaciones realizadas hacia obligatorio proceder al pago de los créditos contraídos con la entidad vendedora en el proceso constructivo, con los agentes que intervienen en dicho proceso, ya que la existencia de estos créditos hubiera impedido la aceptación de la entrega de los bienes en dación de pago, ante la obligatoriedad prevalente de su pago. La cantidad pagada por los adquirentes por concepto de IVA no queda afectada al pago de futuras obligaciones tributarias, en una suerte de crédito privilegiado que garantizara el pago de aquellos créditos, ya que no está determinado su importe definitivo por el juego de la deducción de las cuotas del IVA soportado. Tales pagos, más allá de una eventual prelación del crédito de la Administración, no supone ocultación. Es decir, no estamos ante el supuesto típico en el que la liquidez -IVA u otros importes generada en una operación de dación en pago de deudas se queda en beneficio de una determinada entidad financiera -en perjuicio de otros acreedores como la Hacienda Pública-. Muy al contrario, en el presente caso se destinan los importes detráidos a pagos, en principio, legítimos, ya que nada se ha probado en contrario, y devengados previamente a la transmisión. La recurrente como gestora con funciones específicas no es un órgano de administración, por lo que no cabe hacer una interpretación meramente objetiva de la responsabilidad.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42 y 108.

#### PONENTE:

*Don Felipe Fresneda Plaza.*

Magistrados:

Don FELIPE FRESNEDA PLAZA  
Don JOSE GUERRERO ZAPLANA  
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA  
Don LUIS HELMUTH MOYA MEYER  
Doña MARIA YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

## SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0002889 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 16126/2019

Demandante: Ezequias

Procurador: MARIA DEL CARMEN OLMOS GILSANZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FELIPE FRESNEDA PLAZA

**S E N T E N C I A Nº :**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA  
D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER  
D. FELIPE FRESNEDA PLAZA  
D<sup>a</sup>. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a veintiséis de enero de dos mil veintitrés.

VISTO por la Sección Séptima de Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº. 2889/2019, interpuesto por la Procuradora Sra. Olmos Gilsanz, en representación de Don Ezequias, siendo parte demandada la Administración del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, impugnándose la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27 de junio de 2019 por la que se estima el recurso de alzada, interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valencia, que estimaba la reclamación n o NUM000, 19/09/2013, en la que se impugnaba el acuerdo de 19/09/2013 por el que, al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT, se declaraba al reclamante responsable solidario con un alcance de 754.283,12 euros, y habiéndose seguido el procedimiento jurisdiccional ordinario previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de julio de 1.998.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La representación procesal de la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra resolución expresada en el encabezamiento.

**Segundo.**

Reclamado el expediente administrativo, de conformidad con el artículo 48 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de julio de 1.998, y una vez que fue remitido este, se dió traslado a la parte recurrente para que formulara la demanda, lo que hizo en término legal, efectuando las alegaciones que se expresan en la fundamentación jurídica de esta resolución e interesando en el suplico:

"Q ue, tenga por presentado este escrito, así como los documentos que le acompañan, admita uno y otros y, tenga por formalizada en tiempo y forma DEMANDA contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo

Central de 27 de junio de 2019 por la que se resuelve la reclamación NUM001 interpuesta por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT y, previa la tramitación que legalmente corresponda, dicte sentencia por la que, con estimación del presente recurso contencioso-administrativo, se declare la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria notificado en fecha 13 de junio de 2013 y seguido contra Don Ezequias, con expresa condena en costas condenando a la AEAT a las mismas."

## **Tercero.**

La representación procesal de la parte demandada contestó a la demanda, alegando la legalidad del acuerdo recurrido.

## **Cuarto.**

Las partes solicitaron el recibimiento del juicio a prueba, habiéndose acordado de conformidad con lo solicitado, y practicado la que consta en las actuaciones.

## **Quinto.**

Se formuló por las partes el escrito de conclusiones previsto en el artículo 62 de la LJCA.

## **Sexto.**

Se señaló para votación y fallo el 17 de enero de 2023.

Es ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Felipe Fresneda Plaza.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Se plantea en el presente recurso jurisdiccional, la impugnación de Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, impugnándose la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27 de junio de 2019 por la que se estima el recurso de alzada, interpuesto contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valencia, que estimaba la reclamación n o NUM000, 19/09/2013, en la que se impugnaba el acuerdo de 19/09/2013 por el que, al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT, se declaraba al reclamante responsable solidario con un alcance de 754.283,12 euros .

La cuestión esencial que subyace en la demanda, la cual será objeto de desarrollo en los apartados siguientes, es si ha habido ocultación de bienes por parte de la sociedad de la que era apoderado el recurrente que llega a impedir la la percepción por la Administración de las deudas generadas por pago de IVA a consecuencia de la transmisión con fecha 01/10/2009 por la mercantil Fa Bienes Inmuebles S.L. a la sociedad Terres i Projectes S.L. de diversos inmuebles en construcción correspondientes a dos promociones.

### **Segundo.**

Como antecedentes fácticos se recogen en la resolución recurrida los siguientes:

"1 . Con fecha 01/10/2009, la mercantil Fa Bienes Inmuebles S.L. transmite a la sociedad Terres i Projectes S.L. participada al 100% por el actualmente llamado Banco Mare Nostrum S.A., diversos inmuebles en construcción correspondientes a dos promociones.

2. Los precios de venta fueron de 6.722.175,00 euros en un caso y 2.470.966,00 euros en el otro. Se entregan dos cheques bancarios, en fecha 01/10/2009, que se corresponden con el IVA devengado en la operación por un total de IVA de 1.470.902,56 euros (1.075.548,00 euros del IVA de una transmisión -protocolo 1718- más 395.354,56 euros de IVA de la otra transmisión -protocolo 1719-).

Po r otro lado, se le pagan a la transmitente otros dos cheques de 122.680,00 euros y 232.767,03 euros por la diferencia entre el precio de venta y el importe de la deuda hipotecaria en la que se subroga-el-adquirente.

En ambas escrituras de compraventa, comparece en nombre de Fa Bienes Inmuebles S.L., D. Ezequias, como apoderado de la citada mercantil transmitente.

3. Estos cuatro cheques se ingresan el día 02/10/2009 en una cuenta corriente de la que la sociedad Fa Bienes Inmuebles S.L. era titular acabada en (...)155. Esta cuenta, que tenía un saldo negativo de -438.777,26 euros, pasa a tener un saldo positivo de 1.387.572,33 euros.

4. Se efectúa en fecha 02/10/2009 un cargo en cuenta en concepto de "pagos industriales Goya, Alborán y varios" por importe de 754.283,12 euros. Este es el momento en que la AEAT considera producido el supuesto de hecho de la responsabilidad por ocultación.

La reclamación nº NUM000 fue estimada en la resolución del Tribunal Administrativo Regional en la resolución 1802/2016, razonando lo siguiente:

&quot;OCTAVO. Pasamos seguidamente a analizar los hechos y circunstancias que concurren en el caso concreto que nos ocupa.

A) A juicio de este Tribunal, del conjunto de los hechos descritos cabe concluir que efectivamente se produce una salida de fondos de la mercantil deudora a la entidad financiera, y que tal salida de fondos se produce con conocimiento y participación del hoy reclamante. Ahora bien, se considera irrelevante a los efectos de confirmar o no la derivación si el dinero pasa por sus manos o no. Lo lógico es que no reintegrara en metálico, y que se cargara y abonara en cuentas prácticamente en unidad de acto.

B) Tampoco parece ser discutido por la Administración que los fondos que se retraen se destinan al pago de obligaciones propias y a cargo del deudor principal devengadas antes de la compraventa y pendientes con otros titulares de créditos (arquitectos, personal facultativo, personas y entidades que han intervenido en el proceso de construcción, tales como instaladores, suministradores de materiales, etc.).

Se dice por la propia Administración que "se observa como en determinadas fechas 15/10 y 22/10 se hace un abono para cargar inmediatamente gastos que parecen corresponderse con el listado de proveedores aportado".

C) La Administración le imputa la responsabilidad basándose en los siguientes hechos:

- Formalización de las escrituras de compraventa de los inmuebles, recogiendo la cláusula de que la entidad financiera asume los costes futuros de construcción y que FA BIENES INMUEBLES no debe nada a los industriales.

- Firma de la retirada de fondos de la cuenta titularidad de FA BIENES INMUEBLES SL, por importe de 754.283, 12 euros.

Si en su firma no se hubiera podido disponer de tales fondos de la cuenta titularidad de FA BIENES INMUEBLE SL. Era perfectamente conocedor de la situación de la entidad, al estar como el mismo reconoce, negociando la compraventa de inmuebles en construcción a la entidad CAIXA DE PENEDÉS.

Es todo eso, considera que ha sido causante o ha colaborado en la ocultación de bienes por el hecho de que ha intervenido en la escritura, porque conocía la retirada de fondos de la cuenta de Fa Bienes Inmuebles SL. con destino a la cuenta de la financiera y porque conocía la delicada situación financiera de la deudora principal, defendiéndose que ello provocó la imposibilidad de pago de la autoliquidación de IVA devengada e impidiendo la acción de embargo de la Administración Tributaria.

NO VENGO. Para acabar, el conjunto de hechos descritos lleva a este Tribunal a formular las siguientes conclusiones:

1. Se aporta documentación acreditativa de los trabajos realizados en las obras en curso finalizados con antelación a la fecha de la transmisión de los inmuebles. Y parece lógico que tales pagos se abonen por la propietaria de las obras con carácter previo o simultáneo a la transmisión, de forma que las obligaciones generadas a partir de ese momento sean asumidos por el nuevo titular, la entidad financiera o alguno de sus vehículos inmobiliarios.

2. Por lo anterior, no se encuentra lógica en el proceso de pagos articulado. Lo lógico hubiera sido que los fondos detraídos se hubieran mantenido en la cuenta titularidad de Fa Bienes Inmuebles S.L., y que se hubieran ido pagando con ellos las cantidades procedentes a quienes tuvieran derecho a ello, y a cargo de la propia Fa Bienes Inmuebles S.L.

3. Muy al contrario, se sacan los fondos de la cuenta de Fa Bienes Inmuebles S.L. acabada en (...) 155, y se meten en otra cuenta titularidad privativa de la entidad financiera. Y cuando se decide pagar deudas u obligaciones pendientes, debidas y ya devengadas, de la promoción-construcción, se retornan los fondos a la cuenta acabada en (...) 155 para que, en ese mismo día, se pague a quien proceda. Ha quedado claro que hay que entender que estas obligaciones y deudas son a cargo del deudor principal, ya que se devengan antes de la transmisión y se pagan, en última instancia, con fondos suyos, si bien se encuentran, según lo dicho, de forma injustificada e ilógica en una cuenta de la entidad financiera.

4. Ahora bien, a juicio de este Tribunal, la retirada de fondos por importe de 754.283, 12 euros, en la que se dice que colaboró con ánimo doloso el hoy reclamante, se usa para el pago de obligaciones y deudas previas, no justificándose suficientemente por la Administración que, en el momento en que se retiran los fondos, este proceder buscara impedir la actuación recaudatoria de la Administración Tributaria.

5. Este Tribunal no alcanza a ver el motivo o el precepto legal por el cual han de apartarse y dejar de percibir sus créditos, pagos u honorarios legítimos los participantes en las promociones-construcciones, para que cobre la Administración.

Ta les pagos, como se dice en las alegaciones, eran absolutamente legítimos y debidos por Fa Bienes Inmuebles S.L., más allá de una eventual prelación del crédito de la Administración, en la medida en que pueda tener ésta un mejor derecho que los acreedores de los créditos refaccionarios, una vez se ha notificado la diligencia de embargo de cuentas. Pero tal circunstancia no convierte en fraudulentos los pagos realizados a los proveedores.

Es decir, no estamos ante el supuesto típico en el que la liquidez -IVA u otros importes generada en una operación de dación en pago de deudas se queda en beneficio de una determinada entidad financiera -en perjuicio de otros acreedores como la Hacienda Pública-, actuando tal entidad financiera para conseguir tal propósito sola o en colaboración o connivencia de otros intervinientes, como podría ser en este caso el ahora reclamante. Tampoco en e/ caso en el que esta liquidez se destina a cubrir obligaciones hipotecarias u otros pagos pendientes con entidades financieras a cargo de otras mercantiles relacionadas con la que efectúa la dación en pago.

Mu y al contrario, en el presente caso se destinan los importes detraídos a pagos, en principio, legítimos, ya que nada se ha probado en contrario, y devengados previamente a la transmisión.

Y dicha resolución concluye:

Po r tanto, el elemento subjetivo de la derivación ¿voluntad de perjudicar la acción recaudatoria de la Hacienda Pública-, en el momento de la retirada inicial de fondos inicial, que es cuando sitúa la Administración el presupuesto de hecho de la responsabilidad, no ha sido suficientemente probado en la persona del reclamante por lo que debe estimarse la reclamación.

### Tercero.

Frente a lo argumentado en la resolución originaria del TEAR el TEAC en la resolución recurrida razona que se dan todos los presupuestos para la declaración de responsabilidad solidaria del actor en base a la siguiente argumentación:

... "aunque pudiera ser perfectamente legítimo el pago a proveedores, lo cierto es que el IVA devengado y cobrado por las ventas de inmuebles, por importe de 1.470.902,56euros, fue ingresado en la cuenta de la deudora, mientras que D. Ezequias detrajo los citados 754.283,13euros para el pago a los ejecutores de las obras, a pesar de que las escrituras de venta se manifestaba que no tenía deuda alguna pendiente de pago a los ejecutores de las construcciones. Lo que nos lleva a concluir, que si bien el pago a los proveedores pudiera ser legítimo, sin embargo en este caso existe el elemento de ocultación así como el elemento intencional de perjudicar la acción de cobro de la Administración, básicos para declarar la responsabilidad tributaria en el supuesto del artículo 42.2.a) de la LGT , máxime en este caso donde el IVA devengado fue ingresado en la cuenta de la entidad deudora para posteriormente ser detraído para dificultar la citada acción de cobro, mediante el vaciamiento patrimonial de la deudora que o terminó en concurso, mediante el pago a acreedores legítimos. Eso sí, acreditándose pr eviamente dichas circunstancias, es decir, la ocultación del IVA devengado y cobrado con la intención de perjudicar la acción futura de cobro, recordemos la solicitud inmediata de aplazamiento de la deuda, mediante el pago previo a proveedores, con el resultado previsible y consabido, que con dicho pago de variaría el patrimonio de la deudora haciendo imposible el cobro det IVA devengado Por tanto, concurre el elemento subjetivo en este caso, la intención de perjudicar la acción de cobro de la Administración tributaria, aunque fuera a través de un pago legítimo a proveedores, pero un pago impropio, dado que existía ya el elemento subjetivo, es decir, que con ese pago se impediría el cobro de la Hacienda Pública del IVA devengado con las operaciones de venta, con el resultado del vaciamiento patrimonial (elemento objetivo)".

### Cuarto.

En la demanda, con apoyo en lo razonado en la resolución del TEAR, se expresa que los pagos efectuados por importe de 754.283,13 euros tras el ingreso de las cantidades efectuadas en dación de pagos de bienes, tenía por finalidad saldar deudas con acreedores de la entidad que efectúa la venta, de cuya deuda ulterior con la Administración se declara responsable solidario al actor. Se considera que todo está justificado en la necesidad de saldar todas las deudas contraídas previamente con los diversos intervinientes en el proceso constructivo, pues de existir deudas previas con aquellos, con el carácter de créditos refaccionarios, la entidad bancaria no hubiera aceptado la dación en pago de deudas, habiendo podido llegar a ejecutar el crédito hipotecario que gravaba los bienes inmuebles.

Considera también que el IVA abonado, devengado con el pago de los bienes inmuebles, debe ser objeto de liquidación posterior tras la constatación del IVA soportado por la entidad vendedora, sin que al momento en que



se efectuó el pago a los acreedores intervinientes en el proceso constructivo pudiera conocer el demandante el importe real del IVA, ya que ello excede a las atribuciones de dicho actor, que como mero apoderado tenía funciones específicas en relación con las operaciones de adquisición y venta de los inmuebles, así como las gestiones de ello derivadas.

En la demanda se expresa concretamente lo siguiente:

"los hechos acreditados en el supuesto que nos ocupa son:

- a) Que el inmueble por cuya transmisión se devenga la cuota del IVA que la AEAT pretende derivar, estaba grabado por una hipoteca a favor de la entidad financiera con la que se hace la operación de dación en pago.
- b) Que el importe transferido a la cuenta de la entidad financiera, previamente satisfecho por ésta fue destinado a pagar deudas de industriales acreedores del obligado principal.
- c) Que tales pagos eran previos, reales y exigibles, que fueron ciertamente satisfechos, como acreditó la propia entidad financiera y consta en el expediente. Y que se debían a conceptos estrictamente vinculados a la promoción de los inmuebles transmitidos a la entidad financiera.
- d) Que hasta el 20 de noviembre de 2009, plazo del término del período de liquidación en el que se devenga la cuota que pretende ser objeto de derivación, no existe deuda tributaria alguna.
- e) Que aún la deuda tributaria liquidada no es ejecutable hasta el 20 de marzo de 2010. Porque el contribuyente -deudor principal- solicitó aplazamiento de la deuda resultante de la autoliquidación, que le fue denegada mediante notificación de fecha 1 de febrero de 2010. Fecha a partir de la cual se vuelve a inicial el periodo voluntario de pago, dado que en el momento de la solicitud de aplazamiento la deuda se encontraba en periodo voluntario, y las consecuencias de la denegación del aplazamiento son que se inicia otra vez el periodo voluntario de pago con la notificación de la denegación.

Es decir, la entidad financiera utiliza esos 754.283,13€ -previamente satisfechos como consecuencia de la venta- a los proveedores de bienes y servicios relacionados con el inmueble que adquiere. Instrumental la adquisición y dichos pagos de manera simultánea y con la total garantía para la propia entidad financiera, como ese natural y como se ha explicado en los hechos. Era la entidad financiera la que naturalmente debía imponer esa condición para la adquisición pacífica de las promociones en curso. Pues de lo contrario asumiría unas cargas o riesgos que implicarían un coste adicional, o unas contingencias, en el desarrollo y comercialización de los inmuebles. Y así lo ha explicado la propia entidad, como consta en el expediente.

De forma que, sin la planificación del modo de satisfacer esas deudas -reales y previas- la entidad financiera no habría aceptado la venta en las condiciones estipuladas -con pago de efectivo sobre la compensación de la deuda hipotecaria-. Y al no poderse atender con regularidad al pago de las cuotas del préstamo y tener una garantía hipotecaria, la entidad financiera habría procedido a la ejecución del inmueble. De lo que se habría concluido que nada podría haber ejecutado -embargado o enajenado- la Administración tributaria. No se da por tanto, este presupuesto normativo, pues con la operación realizadas -que incluye la retención y pago de esos 754.283,13€ pero es más compleja y completa, como parte de una venta de inmuebles- habrían quedado en la deudora principal unos inmuebles hipotecados en ejecución y afectos a diferentes deudas financieras e industriales. Deudas adicionales que igualmente podrían haber iniciado sus procedimientos de reclamación antes incluso de que el crédito llegara a determinarse, y desde luego de que la AEAT pudiera ejecutarlo. De hecho se llegó a instar el concurso necesario de la entidad en dos ocasiones antes del que efectivamente prosperó como definitivo.

## Quinto.

Lo que se ha de determinar, así, es si procede la aplicación al presente supuesto lo establecido en la letra a) del apartado 2 del artículo 42 de la Ley General Tributaria, que dice:

"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."

De todas las actuaciones existentes y alegaciones de las partes puede considerarse que no se da el supuesto de responsabilidad solidaria que la Administración gestora de forma inicial acordó respecto al demandante, y finalmente fue confirmado por el Tribunal Económico Administrativo Central en contra del criterio del Tribunal

Económico Administrativo Regional, cuya resolución revoca. Por el contrario, entendemos que es más ajustado a derecho el criterio fijado por el Tribunal Administrativo Regional y ello por las siguientes consideraciones:

-A) Al momento en que se procede al pago a proveedores de créditos refaccionarios, tras la dación en pago de los inmuebles, no existía crédito alguno exigible con la Administración tributaria. Por más que el IVA se pudiera entender ya devengado, el mismo no era aún exigible, y su exacta cuantificación dependía de las ulteriores operaciones de comprobación del IVA previamente soportado en otras operaciones por la entidad vendedora del inmueble, sin que la cifra definitiva a abonar estuviera concretada al momento en que se efectuó el pago con el precio recibido por la venta de los inmuebles -también el importe del IVA ha de entenderse que forma parte de ese precio-.

B) La realidad económica de las operaciones realizadas hacia obligatorio proceder al pago de los créditos contraídos con la entidad vendedora en el proceso constructivo, con los agentes que intervienen en dicho proceso, ya que la existencia de estos créditos hubiera impedido la aceptación de la entrega de los bienes en dación de pago, ante la obligatoriedad prevalente de su pago.

C) El admitir la tesis que deriva de la resolución recurrida, obligaría a que la cantidad pagada por IVA por los adquirentes de bienes o servicios, debería quedar afecta al pago de futuras obligaciones tributarias, en una suerte de crédito privilegiado que garantizara el pago de aquellos créditos, sin que esté determinado su importe por el juego de la deducción de las cuotas del IVA soportado ( artículo 92 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre). Esta situación no se deduce de norma alguna, y su aceptación convertiría las deudas tributarias derivados de este tributo en una suerte de crédito privilegiado, lo que es contrario a nuestro sistema legal. En este sentido se han de reiterar los razonamientos de la resolución del TEAR, al expresar:

... a juicio de este Tribunal, la retirada de fondos por importe de 754.283, 12 euros, en la que se dice que colaboró con ánimo doloso el hoy reclamante, se usa para el pago de obligaciones y deudas previas, no justificándose suficientemente por la Administración que, en el momento en que se retiran los fondos, este proceder buscara impedir la actuación recaudatoria de la Administración Tributaria.....

Es te Tribunal no alcanza a ver el motivo o el precepto legal por el cual han de apartarse y dejar de percibir sus créditos, pagos u honorarios legítimos los participantes en las promociones-construcciones, para que cobre la Administración.

Ta les pagos, como se dice en las alegaciones, eran absolutamente legítimos y debidos por Fa Bienes Inmuebles S.L., más allá de una eventual prelación del crédito de la Administración, en la medida en que pueda tener ésta un mejor derecho que los acreedores de los créditos refaccionarios, una vez se ha notificado la diligencia de embargo de cuentas. Pero tal circunstancia no convierte en fraudulentos los pagos realizados a los proveedores.

Es decir, no estamos ante el supuesto típico en el que la liquidez -IVA u otros importes generada en una operación de dación en pago de deudas se queda en beneficio de una determinada entidad financiera -en perjuicio de otros acreedores como la Hacienda Pública-....

Mu y al contrario, en el presente caso se destinan los importes detraídos a pagos, en principio, legítimos, ya que nada se ha probado en contrario, y devengados previamente a la transmisión"

De esta forma ha de entenderse que los pagos al momento en que se realizaron fueron legítimos, sin que puedan entenderse que los mismos tienen carácter fraudulento.

D) De las circunstancias objetivas antes descritas se desprende que no puede entenderse que existiera ánimo de ocultación de bienes por parte del demandante, y que la actuación del recurrente se realizara para evitar el futuro pago de obligaciones tributarias derivadas de IVA, debiendo entenderse que tal elemento intencional no puede deducirse de los hechos expresados, por la posición del actor en la empresa, mero gestor para actuaciones concretas, sin ser órgano de Administración de la Sociedad. La interpretación contraria convertiría la situación analizada en un tipo de responsabilidad meramente objetiva.

A tenor de los razonamientos precedentes es procedente la íntegra estimación de la demanda.

## Sexto.

En cuanto a las costas, previene el artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta Jurisdicción, en la redacción aplicable a este procedimiento que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho". Y en el presente caso estimado el recurso es procedente su imposición a la parte demandada.

En aplicación del principio de moderación, del que se hacen eco diversas sentencias del Tribunal Supremo, como son las de 19 y 25 de febrero de 2010, en atención a la dificultad del asunto y la labor efectivamente realizada

en el procedimiento, se considera que la cantidad máxima a que debe ascender la tasación de costas a realizar por todos los conceptos, excepto el Impuesto sobre el Valor Añadido, ha de ser la cifra de 3.000 euros.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

### FALLO:

Que debemos estimar y estimamos el recurso interpuesto por la representación procesal de la parte actora, D. Ezequias, frente al acuerdo resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27 de junio de 2019, cuya nulidad se declara, todo ello con imposición de costas a la Administración demandada, en la cuantía expresada en el precedente fundamento de derecho sexto.

Notifíquese esta resolución a las partes, haciéndoles saber que la misma no es firme y que contra ella cabe interponer el recurso de casación previsto en los artículos 86 y siguientes de la Ley Jurisdiccional 29/1998, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, recurso que, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente a la notificación de la presente sentencia, cumpliendo los requisitos previstos en cada caso en la Ley Jurisdiccional 29/1998.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

*Que formula el MAGISTRADO D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA a la sentencia de fecha 26 de enero de 2.023 pronunciada en el recurso nº 2889/2019, de la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, al que se adhiere el MAGISTRADO D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER.*

Aceptando los hechos relatados en la sentencia impugnada, sin embargo, lamento tener que discrepar del parecer de la mayoría, al entender que debió ser desestimado el recurso contencioso-administrativo, por entender que en los casos en que el cheque con el IVA ingresado se destina al pago de las deudas con terceros por parte del responsable es un supuesto que debe incluirse en el ámbito del art.42.2.a de la LGT 58/2003 conforme a las circunstancias apreciadas en autos.

Y ello en virtud de estos

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna por Ezequias la resolución del TEAC de fecha 27 de junio de 2019, en virtud de la cual se estima el recurso de alzada formulado por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, y en consecuencia, se anula la resolución impugnada del TEAC de la Comunidad Valenciana de fecha 18.2.2016, que a su vez estimaba la reclamación interpuesta en relación con el acuerdo de 19.9.2013 de derivación como responsabilidad solidaria de la actora en las deudas del deudor principal, al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2.2.a de la LGT 58/2003.

#### Segundo.

Mi primera discrepancia con el parecer mayoritario de la Sala radica en la consideración de que la nueva doctrina que sienta la sentencia dictada se aparta de los precedentes sentados en sentencias, entre otras, las de 7.3.2022, recurso 370/2020 y 25.11.2019, recurso 578/2018. En estas sentencias se puede observar como el presupuesto de hecho es análogo al de autos. En los casos en los cuales se ha producido el ingreso del IVA devengado en una operación de compraventa o dación en pago mediante la formalización de un cheque, el dinero ingresado con dicho título valor termina por ser destinado al pago de otras deudas que tiene la obligada principal, la cual acaba por ser declarado en concurso.

Antes de hacerse la pregunta sobre si el cheque que ingresa el IVA devengado constituyó un crédito preferente o un crédito contra la masa para la Agencia Tributaria, que no puede ser destinado a otro fin que a dicho ingreso a favor de tal acreedor, debemos despejar la primera cuestión en el sentido de que la actora, como se deduce de las circunstancias que concurren en autos, en ningún momento pretendió el ingreso del mencionado cheque en favor de la Agencia Tributaria. Ello lo demuestran varias circunstancias no apreciadas, en mi opinión, debidamente en la sentencia.

En primer lugar, que la escritura pública de fecha 1 de octubre de 2.009, en la que intervino el actor en nombre de la deudora FA BIENES INMUEBLES S.L, y en la que tiene lugar la dación en pago ya se expuso por la



deudora principal que no tenía ninguna deuda pendiente por razón de las obras de construcción emprendidas. Sin embargo, con posterioridad ha justificado el no ingreso del IVA en que sí existían esas obras necesarias para continuar la promoción inmobiliaria, aunque esta necesidad tampoco se ha justificado.

Por otro lado, no cabe obviar que el pago de sus acreedores derivados de las obras de construcción lo ha sido en relación con empresas vinculadas, por lo que el IVA ingresado no ha salido del ámbito del grupo en cuestión, como indica el acuerdo de derivación impugnado y la actora no ha desvirtuado.

Y en tercer lugar; tampoco cabe obviar que el pago a otros acreedores con el ingreso del IVA y el destino de esos fondos en modo alguno se ha justificado, como se deduce del folio 31 del acuerdo de derivación.

Con estas circunstancias, evidentemente, se puede llegar a la conclusión de que la obligada tributaria, a través del hoy responsable, en ningún momento pretendió realizar el ingreso del mencionado cheque donde se contenía el pago del IVA en favor de la Agencia tributaria, eludiendo el cumplimiento de dicha obligación tributaria, y determinando así la ocultación que origina la responsabilidad solidaria.

### Tercero.

Por otro lado, también debe tenerse en cuenta la naturaleza del ingreso del IVA devengado mediante la formalización del cheque. Por lo menos hasta 2017, que con la reforma del art.65 de la LGT 58/2003, en el que ya las cantidades repercutidas no pueden ser objeto de aplazamiento, siendo hasta ese momento podía ser discutible si el repercutidor era o no verdadero agente colaborador de la Agencia Tributaria.

En el art.96.5 del RD 1684/1990, que contenía el Reglamento general de Recaudación se indicaba:

"5. Sin perjuicio de los derechos de relación y demás garantías que afecten a los créditos de la Hacienda Pública, no se computarán en la masa de acreedores las cantidades que el sujeto del procedimiento hubiere cobrado en concepto de retenciones o repercusiones de tributos que, a tal efecto, se considerarán depósitos a favor de la Hacienda Pública..."

La LGT 58/2003, en la redacción originaria indicaba en el art.65.2.2º párrafo:

"Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria."

Por consiguiente, y a menos que hubiese querido en este punto no seguir el Reglamento 1684/1990, la LGT 58/2003 -lo que no parece querido- se estaría considerando a los ingresos a cuenta también como supuesto de repercusión.

El Reglamento General de Recaudación 939/2005, en el art.46.2.h,y reitera en el art.46.3.h expresamente indica respecto de las solicitudes de aplazamiento:

"h) Indicación de que la deuda respecto de la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento no tiene el carácter de crédito contra la masa en el supuesto que el solicitante se encuentre en proceso concursal..."

Es decir, está pensando lo mismo que el RD 1684/1990, aunque expresamente no lo indique el RD 939/2005.

Conviene recordar que la STS de 5.7.2000, recurso 300/1995 sentaba la doctrina de que " las retenciones por IVA e IRPF en poder de quien las hace no forman parte de su patrimonio y por lo mismo no entran en su masa de bienes como suspenso en pagos, sino que pertenecen en propiedad a la Hacienda Pública y a ella han de ser entregadas desde la posesión como deposito que solo es aquél"..

Sin embargo, esta tesis fue rechazada por las Audiencias Provinciales, inaplicando tras la Ley Concursal 5/2003 dicho art.96.5 ( sentencias de las Audiencias Provinciales de Castellón de 9.11.2009, Asturias 1.2.2007 o la Rioja, 22.6.2007, por todas).

Y con el Real Decreto-Ley 3/2016 expresamente dice:

"f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

Ya no ofrece dudas de que a partir de la reforma de 2.016, y de la interpretación del art.65.f de la LGT 58/2003, las deudas repercutidas no son susceptibles de aplazamiento porque son ya líquidas, y por tanto, se restaura, tácitamente, el criterio sentado en el reglamento de Recaudación de 1990.

Resulta muy debatible la afirmación de la Sala para estimar el recurso este tributo, el IVA, no puede convertirse en un tributo privilegiado. No es que sea un crédito privilegiado, porque lo que se debate es si es o no

un crédito contra la masa o más bien, fuera de la masa. A la vista de todo el complejo normativo y jurisprudencial expuesto, no es que el crédito por IVA sea o no privilegiado, sino que el ingreso por IVA como consecuencia de una repercusión convierte al repercutidor, además de un colaborador de la Hacienda Pública en la línea de nuestra doctrina tributarista tradicional, en un obligado tributario que no puede disponer de dicho crédito, ya ingresado, conforme a la normativa tributaria y mercantil sobre lo que la Sala, en su respetable parecer mayoritario, en mi opinión, debió haber examinado.

Pero por otro lado, aunque negásemos lo que hemos expuesto, y admitiésemos que a partir de la ley concursal 5/2003, derogada hoy por la Ley 16/2022, y entendiésemos que al no ser dicho ingreso un crédito privilegiado, a diferencia de las deudas por retención ( art.91.2 de la Ley Concursal 5/2003, de aplicación al caso), ni crédito contra la masa, lo que está claro es que el criterio de la mayoría ha pasado por alto que la conducta del deudor principal -y el actor responsable en la misma línea- iba encaminada desde el primer minuto, tal como se deduce de la escritura pública otorgada y de los demás indicios advertidos, a no satisfacer el IVA devengado e ingresado en el cheque en la no pequeña cuantía de 1.470.902,56 euros.

En mi criterio, existió, por tanto, por parte de la recurrente de una clara voluntad de ocultación del dinero ingresado con el IVA, que al socaire del pago a otros acreedores vinculados sirvió para eludir el pago de una obligación tributaria por IVA ya devengada e ingresada, aunque fuese susceptible de declaración posterior.

Sin costas, conforme al art.139 de la ley jurisdiccional, al apreciarse como relevantes las dudas de derecho existentes, acreditadas con la formulación del presente voto particular.

Así lo expresa el Magistrado firmante del voto particular, el cual habrá de notificarse a las partes junto con la resolución adoptada por la mayoría en la forma prevenida por la ley.

Dado en Madrid, en la misma fecha de la resolución de la que discrepo.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.