

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092966

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de marzo de 2024

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 1420/2021

#### SUMARIO:

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

«Dies a quo» del cómputo de plazo de prescripción para declarar la responsabilidad cuando existen varios negocios jurídicos dirigidos a la ocultación de bienes del deudor principal. A diferencia de los supuestos previstos, en las letras b), c) y d), el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT) 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. Por tanto, la responsabilidad establecida en el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT) exige el cumplimiento de los 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 el caso que nos ocupa, se ha producido una ocultación entre los años 2011 a 2014 dado que, durante este período mediante la cesión de los derechos de autor, por parte de D. Axy a la sociedad XZ, S.L., se consiguió que esta entidad percibiera unos ingresos procedentes de la prestación de servicios de carácter personalísimo, ejercida por la persona física de D. Axy. Un vaciamiento patrimonial derivado de que tales ingresos quedaron fuera de la titularidad de D. Axy y, por tanto, de ser susceptibles de embargo. Mientras que la entidad XZ, S.L. colaboró en esa conducta elusiva, consecuencia de que su actividad principal es la obtención de los citados ingresos de la SGAE, procedentes de los servicios artísticos de carácter personalísimo prestados por D. Axy. Una actividad elusiva tanto desde el punto de vista liquidatorio como recaudatorio, con la finalidad de evitar o dificultar en este caso la acción recaudatoria de la Administración tributaria.

La vinculación entre D. Axy con la sociedad XZ, S.L., el hecho de que esta sociedad no realice ninguna actividad económica relevante, y el carácter ilógico de la operación de la cesión de los derechos de autor a una sociedad sin recibir remuneración relevante, reflejan la intención de ocultar los ingresos obtenidos por los servicios prestados por D. Axy.

Dicho esto, con fecha 13 de noviembre de 2017 se notificó el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, mientras que la ocultación comenzó con la cesión de los derechos a la cesionaria en el año 2004 y se desarrolló el vaciamiento patrimonial durante los ejercicios 2011 a 2014 en un proceso continuado de ocultación, por lo que entre el ejercicio 2014 y el día 13 de noviembre de 2017, no ha transcurrido el plazo de 4 años para considerar prescrito el derecho a exigir la responsabilidad tributaria. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

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

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

Código Civil, art. 1.902.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

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

El día 26/02/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 30/07/2020 contra Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, relativa a las reclamaciones nºs 11-00240-2018 y 11-03165-2018.

**Segundo.**

En el Tribunal Regional de Andalucía tuvieron entrada las siguientes reclamaciones nºs 11-00240-2018 y 11-03165-2018 contra acuerdo dictado por la DEPENDENCIA REGIONAL DE INSPECCIÓN DE LA DELEGACIÓN ESPECIAL DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA (Sede de CÁDIZ) que declara a la entidad **XZ**, SL responsable solidaria del pago de determinadas deudas y sanciones tributarias a cargo de don **Axy** (N.I.F. nº ...), por importe total de 1.534.554,70 euros.

**Tercero.**

En el curso de las actuaciones inspectoras seguidas frente a don **Axy** en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido de los años 2011 a 2014, se suscribieron en 8 de septiembre de 2017 actas en disconformidad por dichos conceptos y períodos dictándose en 22 del mismo mes propuestas de imposición de sanciones.

En 13 de noviembre de 2017, la Inspección notificó a la entidad **XZ**, SL el inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, dictando en 7 de diciembre siguiente, sin que la interesada presentase alegaciones en el plazo que le fue ofrecido para el trámite de audiencia, acuerdo en el que se le declara responsable solidaria del pago de la suma citada en el encabezamiento al amparo de lo establecido en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, por considerar que participó activamente en la ocultación de bienes del sujeto pasivo con la intención de eludir la acción de cobro al haber recibido de este, sin contraprestación, la cesión de sus derechos de autor.

Contra el indicado acuerdo, notificado en 18 de diciembre de 2017, se interpuso las citadas reclamaciones nºs 11-00240-2018 y 11-03165-2018, mediante escrito presentado en 12 de enero de 2018 que tuvo entrada en ese Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía el 31 de enero de 2018.

**Quinto.**

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones y aportación de pruebas, la interesada presentó escrito en 2 de abril de 2018 en el que solicita se anule el acuerdo impugnado alegando, en síntesis: 1º) que se ratifica en las alegaciones presentadas en el seno de la reclamación nº 11-03130-2017 interpuesta por el sujeto pasivo contra las liquidaciones practicadas a su cargo; 2º) que concurre prejudicialidad penal pues existe un procedimiento penal en curso seguido por el Juzgado Central de Instrucción nº 2 de la Audiencia Nacional que afecta a los hechos que dieron lugar a la regularización inspectora; 3º) que se ha vulnerado la prohibición de concurrencia de sanciones previsto en el art. 180.1 de la Ley General Tributaria, pues se le sanciona por la comisión de la infracción, muy grave, del artículo 201.3 de la misma Ley, se sanciona asimismo a la entidad "**XZ** S.L." por la infracción, igualmente calificada como muy grave, del art. 191.1 y 195.1 de la misma Ley, de manera que por una misma conducta, que según la Inspección es la emisión de facturas con datos falsos o falseados, se sanciona a la emisora de las mismas (**TW**) utilizando dicha conducta como criterio de graduación de la sanción impuesta a la entidad **XZ**, sirviéndose la Administración de esa misma conducta para declararla responsable solidaria de las sanciones impuestas al Sr. **Axy**, responsabilidad que según jurisprudencia unánime, tiene igualmente naturaleza sancionadora; 4º) que no concurre el presupuesto objetivo de la responsabilidad declarada, pues cuando se realizó el negocio jurídico en que se sustenta no existía deuda tributaria alguna al haber sido la misma determinada por la Inspección años más tarde; 5º) que tampoco concurren el resto de los requisitos de la responsabilidad declarada, que la Inspección no motiva suficientemente; 6º) que la responsabilidad declarada a su cargo no se dirige a los supuestos de entramados societarios, para los que está prevista la responsabilidad subsidiaria por "levantamiento del velo" establecida en las letras g) y h) del art. 43.1 de la Ley General Tributaria; y 7º) que la Inspección actúa contradictoriamente pues partiendo de una misma apreciación (la utilización de sociedades instrumentales con la finalidad de que el destinatario final de los ingresos que es quién los recibe de forma efectiva evite tributar por ellos) regulariza el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del administrador de las sociedades imputándole los ingresos declarados por las sociedades como rendimientos íntegros del trabajo y sancionándole, para después afirmar lo

contrario con vistas a la declaración de responsabilidad al sostener que las sociedades ocultaron los ingresos de su administrador contribuyendo al vaciamiento patrimonial de este.

#### **Sexto.**

Según resulta de los antecedentes a disposición de ese Tribunal, el deudor principal impugnó en esta vía las liquidaciones y acuerdos de imposición de sanción de que trae causa el acto aquí impugnado mediante reclamaciones interpuestas en 4 de diciembre de 2017 y 1 de marzo de 2018 que se registraron con los números 11-03130-2017 y 11-00525-2018, 11-00527-2018 y 11-03261-2017 acumuladas. Estimadas en parte, en resolución de 30 de junio de 2020 del Tribunal Regional, objeto del recurso de alzada nº 7.239/2021 estimado parcialmente en resolución de 26 de abril de 2022.

Asimismo, la entidad **XZ**, SL tiene impugnados, en reclamaciones interpuestas en 12 de diciembre de 2017, los acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones que se dictaron a su cargo en relación con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### **Séptimo.**

Las citadas reclamaciones 11-00239-2018 y 11-03164-2018 fueron estimadas en resolución de 22 de junio de 2020, de acuerdo a los siguientes Fundamentos:

*"QUINTO. En el presente caso, la Administración imputa a la reclamante la responsabilidad que se establece en el mencionado precepto sobre la base de los siguientes hechos y apreciaciones: 1º) don **Axy**, compositor musical y arreglista, cedió en contratos privados fechados en ... y ... de 2004, a favor de la entidad aquí reclamante, los derechos de autor a cuya percepción tenía derecho; 2º) el citado señor **Axy** es administrador único y socio mayoritario (con un 92,44 % de su capital) de la entidad aquí reclamante, constituida en ... de 2004 y cuyos otros socios son su cónyuge, doña **Bts**, con un 3,78 %, y su padre don **Cxp** con el 3,78 % restante; 3º) los ingresos de la entidad reclamante proceden, esencialmente, de los abonados por la SGAE por derechos de autor de las obras musicales registradas por don **Axy**, obteniendo igualmente ingresos relacionados con la actividad compositora o arreglista del mismo sujeto, sin perjuicio de otros derivados del arrendamiento de determinados inmuebles y de índole financiera; 4º) la Inspección, considerando la existencia de vinculación entre la aquí reclamante y el Sr. **Axy** y el carácter personalísimo de los derechos de autor cedidos, retribuidos con una contraprestación muy inferior a su valor (de 33.600 euros en 2011, 30.800 euros en 2012, nula en 2013 y de 70.000 euros en 2014), entiende que mediante la cesión de los dichos derechos se consiguió vaciar patrimonialmente a la persona física que queda sin ningún bien patrimonial ejecutable con el que responder de sus deudas con excepción del sueldo que recibe de la aquí reclamante, mientras que la entidad aquí reclamante, cesionaria de los derechos, cuya actividad casi exclusiva es la obtención de ingresos de la SGAE, persigue ocultar los ingresos de su socio pues no realiza actividad alguna que suponga un valor añadido relevante y distinto de los gastos necesarios en los que ha de incurrirse para la obtención de los ingresos por derechos de autor a lo realizado por la persona física vinculada de manera que la sociedad no podría, por sus propios medios, al margen de dicha persona física, realizar su actividad.*

*Así, considerando que la interesada no presentó oportunamente alegaciones en el trámite de audiencia que le fue ofrecido (en el que solicitó, injustificadamente se dice, una ampliación del plazo para formularlas), la Inspección considera que concurren los presupuestos en que se asienta la responsabilidad solidaria establecida en el art. 42.2.a) de la Ley General Tributaria, ya que: 1º) se ha producido una ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir su embargo, materializada a lo largo de los años 2011 a 2014 en que tuvo cedidos, a cambio de una retribución muy inferior a su valor, los derechos de autor derivados de la actividad, de carácter personalísimo, que ejerce; 2º) que la entidad reclamante colaboró activamente en la ocultación de los ingresos del sujeto pasivo; 3º) que dicha ocultación perseguía impedir la traba de la Administración Tributaria "blindando" parte del patrimonio del sujeto pasivo al ponerlo fuera del alcance de la Administración tributaria vista: a) la existencia de vinculación entre las partes; b) la ausencia de actividad económica de la sociedad que suponga un valor añadido relevante y distinto del derivado de los servicios artísticos de carácter personalísimo prestados por la persona física; y c) lo ilógico de la operación efectuada al ceder los derechos de autor a una sociedad a cambio de una retribución "escandalosamente inferior".*

*Incurra la interesada en la responsabilidad establecida en el art. 42.2.a) de la Ley General Tributaria, el alcance de dicha responsabilidad se fija, por ser inferior al de los derechos que se hubieran podido embargar (que se cifran en 2.880.000,88 euros por diferencia entre los percibidos por la reclamante de la SGAE entre 2011 y 2014 y las retribuciones pagadas a don **Axy**), en el importe de las deudas liquidadas a cargo de dicho sujeto, que se cifra en 1.534.554,70 euros.*

*SEXTO. La interesada, en sus alegaciones, comienza por remitirse, ratificándolas, a las alegaciones presentadas por el Sr. **Axy** para oponerse a las liquidaciones y acuerdos de imposición de sanciones dictados a su cargo en la reclamación interpuesta con el nº 11-03130-2017, cuestión esta sobre la que nada ha de decir este*

Tribunal en el seno de la presente reclamación visto lo establecido en el segundo apartado del art. 174.5 de la Ley General Tributaria que excluye la posibilidad de impugnar las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto de la responsabilidad a aquellos casos en que la declarada sea la establecida en el art. 42.2 de la misma Ley, limitando las posibilidades impugnatorias en este caso a la puesta en cuestión del "alcance global de la responsabilidad".

SÉPTIMO. Tampoco es admisible la aludida concurrencia de causa de suspensión por prejudicialidad penal que invoca la reclamante por pendencia de las actuaciones seguidas en dicho orden jurisdiccional ante el Juzgado Central de Instrucción nº 2 de la Audiencia Nacional por la presunta comisión de delitos de corrupción en los negocios ya que la suspensión de las actuaciones en vía administrativa por este motivo solo procede en los casos a que se refiere el art. 180 de la Ley General Tributaria, esto es, cuando la Administración tributaria estime que se ha cometido infracción que "pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública" como así tiene declarado, entre otros, el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución dictada en 6 de junio de 2013 en recurso de alzada nº 5446/2010, en la que, en asunto en el que se invocó la concurrencia de prejudicialidad penal por la existencia de un procedimiento en curso por delito de alzamiento de bienes, se concluyó que en el ámbito tributario, y visto lo que se establece en el art. 180 de la Ley General Tributaria, solo cabría la suspensión del procedimiento administrativo en los casos y con las limitaciones establecidas en la citada norma, que no resulta de aplicación en el presente caso.

OCTAVO. Tampoco cabe, como sostiene la reclamante, considerar vulnerada la prohibición de concurrencia de sanciones establecida en el art. 180.1 de la misma Ley General Tributaria, pues no consta a este Tribunal que haya jurisprudencia favorable al encuadramiento dentro de la esfera del derecho sancionador de la responsabilidad establecida en el art. 42.2 de la citada Ley estando limitada dicha conclusión a la responsabilidad igualmente solidaria establecida en el art. 42.1 de la misma Ley a cargo de quienes "sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria", pudiendo afirmarse precisamente lo contrario a la vista de las consideraciones que, sobre la responsabilidad establecida en el citado art. 42.2 en que se fundamenta el acuerdo aquí impugnado ha hecho la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en sentencia de 10 de julio de 2019 dictada en recurso de casación nº 4540/2017 al concluir que «no nos hallamos ante la figura de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda por éste impagada en la forma que se posiciona el responsable en el art. 41.1 LGT, sino ante un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el "deudor principal" y del total importe de la deuda que deja de pagar», de manera que en estos casos, se dice, «el referente de estos responsables no son los "deudores principales" sino los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el art. 42.2.a LGT.»

NOVENO. Opone seguidamente la reclamante que no concurre en el presente caso ni el presupuesto objetivo de la responsabilidad declarada ni el elemento intencional que debe acompañarle. En cuanto a la primera de las excepciones expuestas, la reclamante primeramente opone que a la fecha en que le fueron cedidos por el sujeto pasivo determinados derechos (en el año 2010 o, a lo sumo, hasta 2014) no existía deuda alguna cuyo pago pudiera pretenderse eludir, pues la deuda no ha nacido hasta que ha sido determinada por la Inspección mediante los acuerdos de liquidación dictados en 2 de noviembre de 2017 en un procedimiento iniciado en mayo de 2016.

No obstante, como antes ha quedado dicho, es doctrina sentada por el Tribunal Económico-Administrativo Central que, en orden a determinar la concurrencia de la responsabilidad establecida en la letra a) del art. 42.2, no cabe acotar apriorísticamente el momento en que puedan haberse producido los hechos que tratarse de hechos, actos o negocios realizados con posterioridad a la determinación formal de la deuda tributaria ya que, como se señala, es la realización del hecho imponible la que determina la sujeción del obligado tributario al cumplimiento de las prestaciones que caracterizan la relación jurídico-tributaria y, entre ellas, de la obligación de pago de la deuda nacida, pendiente desde su mismo nacimiento sin perjuicio de que deba ser posteriormente liquidada y exigida, lo que determina que la excepción aducida por la reclamante no sea admisible en los términos en que plantea visto que en el presente caso los hechos que se consideran determinantes de la responsabilidad declarada son la obtención por la aquí reclamante, sin contraprestación alguna, de aquellos ingresos que en buena lid debería haber percibido e ingresado en su patrimonio el sujeto pasivo quedando así afectados a su responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública durante los cuatro períodos impositivos objeto de regularización.

DÉCIMO. Opone igualmente la reclamante que la responsabilidad establecida en el art. 42.2.a) de la Ley General Tributaria no resulta aplicable más que en aquellos casos en que interviene un tercero para ocultar los bienes del deudor convirtiéndose en su nuevo titular, mientras que en aquellos casos en los que lo sostenido por la Administración es la utilización por el obligado tributario de sociedades instrumentales bajo su control sin que pueda por ello encontrarse un "tercero propiamente dicho, totalmente ajeno al deudor", el vehículo adecuado habilitado por el legislador es la responsabilidad subsidiaria por "levantamiento del velo" establecida en las letras g) y h) del art. 43.1 de la Ley General Tributaria.

Sin negar que ciertamente existe una cierta yuxtaposición entre aquellos hechos o circunstancias que pueden encuadrarse dentro de la figura establecida en el art. 42.2.a) de la Ley General Tributaria y aquellos otros que encuentran encaje en las letras g) y h) de su art. 43.1, pues en ambos casos se hace recaer la responsabilidad

sobre sujetos que, en connivencia con el obligado tributario principal, coadyuvan para que este pueda eludir su responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública ocultando o sencillamente menoscabando el patrimonio con que deberían responder de sus deudas, nada hay en las normas tributarias mencionadas que limite los supuestos en que la responsabilidad pueda declararse con carácter solidario a aquellos que se den entre sujetos carentes de más relación entre sí que la derivada de la operación realizada en fraude de la Hacienda Pública o excluya de su ámbito de aplicación los casos en que las "personas o entidades" que "sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago" sean personas o entidades bajo el control efectivo del obligado al pago, siendo de hecho lo habitual que quienes participen o colaboren con el deudor en la ocultación de su patrimonio no sean "terceros" en los términos en que a los mismos se refiere la reclamante, esto es, sujetos "totalmente ajenos al deudor", sino, precisamente, personas físicas o entidades estrechamente relacionados con este, que son quienes en definitiva pueden racionalmente colaborar intencionadamente con el deudor con la finalidad de perjudicar a la Hacienda Pública acreedora.

Por tanto, no puede acogerse la pretensión de la reclamante sobre la inaplicabilidad de lo establecido en el art. 42.2.a) de la Ley General Tributaria a aquellos casos en que concurren sociedades instrumentales bajo el control del deudor principal, de manera que siendo de prioritaria declaración y exigencia la responsabilidad solidaria frente a la subsidiaria como resulta de su propia naturaleza y de lo dispuesto en los artículos 41.5 y 176 de la Ley, lo que procede examinar es si en el presente caso concurren los presupuestos objetivos y subjetivos que han de concurrir para su declaración, cuyos requisitos perrfila detalladamente el Tribunal Económico- Administrativo Central en la resolución que a continuación se extracta.

DÉCIMO PRIMERO. Según tiene dicho el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 18 de diciembre de 2014, dictada en reclamación nº 4910- 2012, y, en parecidos términos, en la dictada en la misma fecha en reclamación nº 4908-2012, la responsabilidad que se establece en el art. 42.2.a) de la Ley General Tributaria exige la concurrencia de unos requisitos objetivos (que se traducen en la necesidad de que el presunto responsable haya causado o colaborado en que se produzca la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago) y de un elemento subjetivo (que tal ocultación o transmisión se haya verificado con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria), de manera que si no concurre cualquiera de estos requisitos la declaración de responsabilidad será improcedente. Respecto del requisito subjetivo, señala el Tribunal Económico-Administrativo Central que "los conceptos de causante o colaborador en la realización de una conducta ilícita han sido acuñados en el ámbito de nuestro Derecho Penal y más tarde han sido trasladados a otras esferas, como al derecho sancionador administrativo o la responsabilidad tributaria."

En el ámbito penal, se consideran causantes o colaboradores en la realización de un ilícito tanto las personas que toman parte directa en la realización de la actuación ilícita, como quienes utilicen la fuerza sobre la persona que realice materialmente la actuación antijurídica como los que hayan inducido o instigado la realización de los hechos constitutivos de la actuación antijurídica y quienes tengan la consideración de colaborador necesario o de cómplice.

Respecto de los presupuestos objetivos, lo esencial en los conceptos de ocultación o transmisión es que la actividad desarrollada que se integra en el presupuesto de hecho de la responsabilidad impida a la Administración tributaria la actuación recaudatoria que de otro modo hubiese podido realizar, por lo que siempre que se "esconda" o "tape" el bien o derecho, en el sentido de que se haga inaccesible a la actuación de la Administración tributaria, se habrá producido una ocultación.

Exige igualmente la norma que la ocultación o transmisión se haya realizado con una finalidad concreta, como es impedir la actuación de la Administración tributaria, siendo este requisito "el nexo de unión principal de la conducta con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad." Es así 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 tanto, se insiste, "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."

Además, continúa su razonamiento el Tribunal Económico-Administrativo Central, "la ocultación o transmisión debe llevar anidada una actuación de vaciamiento patrimonial, dado que si la transmisión no supone tal vaciamiento, (en la practica totalidad de los casos la ocultación sí conllevara el vaciamiento patrimonial) sino la mera modificación de la composición del patrimonio, no podremos hablar de una conducta antijurídica por cuanto lo único que se habrá producido es el cambio real de un bien o derecho por otro distinto. Si el bien o derecho que ingresa en el patrimonio del obligado al pago también puede ser objeto de la actuación recaudatoria de la Administración tributaria en términos similares a los que podría haberlo sido el que sale, no podrá concluirse que la transmisión ha sido realizada con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Ello no significa que toda transmisión que suponga el ingreso de un bien o derecho en el patrimonio del deudor excluye la existencia de responsabilidad, dado que si el bien que ingresa presenta mayores dificultades o impedimentos para la actuación

de la Administración tributaria, podrá haberse producido el vaciamiento patrimonial señalado a pesar de la entrada de un bien o derecho en el patrimonio del obligado al pago."

Al mismo tiempo, "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."

Además, se señala, "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."

DÉCIMO SEGUNDO. Siendo la primera de las condiciones que objetivamente han de cumplirse que los actos o negocios de los que resulte la "ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago" provoquen o persigan tendencialmente al menos, el resultado de "impedir la actuación de la Administración tributaria", menoscabando apreciablemente el valor del patrimonio con que debería responder del pago o, cuando menos, dificultando su persecución y realización, no cabrá apreciar dicha intención o resultado si quedan en el patrimonio del obligado al pago bienes suficientes para atender el pago de sus deudas que sean susceptibles, sin mayores trabas, de ser embargados y ejecutados por la Administración tributaria.

Opone en este sentido la reclamante que en el acuerdo impugnado se omite el hecho de que los derechos de autor que le fueron cedidos temporalmente por el deudor principal siguen dentro de la esfera patrimonial de este, pues en ningún momento fueron transmitidos por este ni cedidos por tiempo indefinido y siguen en su patrimonio respondiendo de sus posibles deudas, a lo que se añade que es la propia Inspección la que afirma al regularizar tanto su situación tributaria como la del deudor principal como la de la entidad "XZ S.L." que en realidad estas sociedades eran un mero instrumento en manos del Sr. **Axy** que, sirviéndose de ellas mediante operaciones ficticias, hizo que los ingresos derivados de su actividad acabasen finalmente en sus cuentas como administrador de las sociedades eludiendo así su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pudiendo comprobarse, por ejemplo, que en 2012 las cantidades transferidas por ella misma a cuentas del Sr. **Axy**, netas de las que este ingresa en la sociedad, ascienden a 723.532,76 euros, percibiendo de "XZ S.L." y "QR S.L." un total de 554.034,00 euros y habiendo adquirido dicho sujeto en dicho ejercicio, junto con su cónyuge, un apartamento en **CIUDAD\_1** por un precio superior al millón de ... y realizado numerosas transferencias desde las cuentas de las sociedades a las suyas propias. Además, dice, en momento alguno prueba ni trata de probar la Administración que el deudor carezca de bienes distintos de los ingresos que le cedió que puedan resultar suficientes para garantizar la obligación tributaria sin necesidad de acudir a la declaración de responsabilidad tributaria, bienes cuya existencia evidencia el contenido del expediente.

DÉCIMO TERCERO. Para una adecuada comprensión de los hechos a que se contrae el expediente, es revelador el informe emitido en 11 de septiembre de 2017 por la Inspección a los efectos de la posible comisión de delitos contra la Hacienda Pública, en el que se explica la operativa seguida por el Sr. **Axy** y las entidades bajo su control "XZ S.L." y "TW S.L." que han sido declaradas responsables solidarias del pago parcial de las deudas y sanciones resultantes de las actuaciones inspectoras seguidas frente a dicho sujeto.

Se señala en dicho informe que el Sr. **Axy**, compositor musical, cedió los derechos de autor correspondientes a las obras que registró al efecto a "XZ S.L." (que a cambio de dicha cesión le abonó rendimientos por importe conjunto, para los años 2011 a 2014, de 134.400,00 euros), obteniendo la cesionaria en el mismo período ingresos por los derechos cedidos por importe total de 2.971.118,75 euros que, deducidos los gastos en que incurrió para su obtención que la Inspección consideró deducibles, determinaron unos ingresos netos de 2.139.816,29 euros. Asimismo, cedió derechos a favor de la entidad aquí reclamante, "TW S.L.", sin contraprestación, fijándose el importe neto de los derechos cobrados por esta entidad (que según se concluyó no realizaba actividad económica alguna merecedora de tal consideración) en 392.772,02 euros, de manera que, vista la vinculación existente entre las partes, la Inspección regularizó la situación de los obligados en los siguientes términos: 1º) en cuanto a don **Axy**, incrementando sus rendimientos declarados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la valoración a precio de mercado de las operaciones vinculadas efectuadas con las dos sociedades bajo su control e incrementando asimismo sus rendimientos del capital inmobiliario por inclusión de los computables sobre dos viviendas a su disposición situadas en **CIUDAD\_2** y **CIUDAD\_1**; 2º) en cuanto a "XZ S.L.", realizando en el Impuesto sobre Sociedades el correspondiente ajuste por la valoración de la operación vinculada efectuada con don **Axy** con la consiguiente reducción de las bases imponibles declaradas e incrementándola en el importe de los gastos considerados no deducibles; y 3º) en cuanto a la aquí reclamante "TW S.L.", realizando en el Impuesto sobre Sociedades el mismo ajuste por la valoración de la operación vinculada efectuada con don **Axy** con la consiguiente reducción de las bases imponibles declaradas,

incrementándolas en el importe de los gastos considerados no deducibles, y disminuyendo el importe de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores susceptibles de compensación.

Por otra parte, según se detalla en el acuerdo de imposición de sanción dictado frente a la aquí reclamante, que ha sido aportado por la reclamante sin que constara incorporado al expediente, pese a la falta de retribución pactada entre el Sr. **Axy** y la entidad aquí reclamante por la cesión de derechos de autor, en realidad los ingresos obtenidos por esta fluían a las cuentas bancarias de su socio, el Sr. **Axy**, con cargo a la cuenta 551 (cuenta corriente con socios y administradores), de manera que finalmente "es el socio quien se convierte en el destinatario final de los cobros de la sociedad, sin declarar fiscalmente por ellos", observándose que en ocasiones se contabilizaban minoraciones del saldo de dicha cuenta sin movimiento financiero de fondos alguno y en otros se incrementaba su saldo sin amparo en venta, prestación de servicios o cobro, citándose, a modo de ejemplo, que las cantidades transferidas por la entidad reclamante al Sr. **Axy** en 2012 arrojaron un saldo neto de 723.532,76 euros a los que habría que añadir lo percibido por este de "**XZ S.L.**" y "**QR S.L.**" (en total, 554.034,00 euros), siendo en dicho año el Sr. **Axy** adquirió, junto con su cónyuge, un apartamento en **CIUDAD\_1** por un precio superior al millón de ... .

Bajo esta operativa, se concluye, el Sr. **Axy** facturaba a las sociedades con él vinculadas para con el fin de que éstas pudieran disminuir fraudulentamente sus resultados computándolas como gastos deducibles sin que se produjera una efectiva tributación en el Impuesto sobre Sociedades al tratarse de entidades con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación que les permitían absorber casi por completo los rendimientos declarados, terminando los ingresos formalmente percibidos por las sociedades por los servicios de carácter personalísimos prestados por su socio y administrador en las cuentas bancarias de este mediante su entrega con cargo a la cuenta 551 sin generación aparente de ingreso alguno sometido a tributación.

DÉCIMO CUARTO. Lo único que se afirma al respecto del vaciamiento patrimonial del deudor principal en el acuerdo aquí impugnado es que, con la cesión de sus derechos de autor, lo conseguido por el Sr. **Axy**, con la colaboración de las sociedades bajo su control, fue su vaciamiento patrimonial fraudulento, al pasar su principal fuente de ingresos, de carácter personalísimo, a ser propiedad de la entidad reclamante, sin quedar con ningún bien patrimonial ejecutable con el que responder de sus deudas más allá de la nimia retribución pactada por su cesión, consiguiendo con ello que dichos ingresos no puedan ser embargados por la Administración al tener una titularidad distinta de manera que con ello el obligado tributario principal, administrador único y socio mayoritario de la entidad, logra el control sobre los ingresos procedentes de su actividad personalísima evitando su traba.

Nada se razona sobre el mantenimiento en el patrimonio del Sr. **Axy** de los bienes de naturaleza inmueble que según constató la Inspección eran de su propiedad (una vivienda en **LOCALIDAD\_1** adquirida en 2002, otra en **CIUDAD\_2** adquirida en 2010 y la de **CIUDAD\_1**, adquirida en 2012) ni sobre la adecuación de estos bienes para la finalidad de poder proceder al cobro de las deudas a su cargo, sin que tampoco se haga razonamiento alguno sobre el valor previsible y posibilidad de realización de las participaciones sociales que el citado sujeto tiene en las entidades a las que cedió sus derechos de autor (representativas, en el caso de la entidad aquí reclamante, de la totalidad de su capital social) ni conste actuación alguna tendente a demostrar siquiera indiciariamente que el citado Sr. **Axy** quedase, como consecuencia de la cesión de dichos derechos de autor, patrimonialmente menoscabado.

DÉCIMO QUINTO. No pasa por alto a este Tribunal que las viviendas que el deudor principal posee en el extranjero son, previsiblemente, al igual que lo serían las participaciones sociales que mantenga en entidades no cotizadas de corte familiar o personal como la aquí reclamante, de más farragosa, incómoda o incluso incierta ejecución que otros bienes como pudieran ser la vivienda de **LOCALIDAD\_1** y que ello, llegado el caso, puede justificar que, pese al mantenimiento de bienes como los señalados, se pueda estimar concurrente la responsabilidad solidaria establecida en la letra a) del art. 42.2 de la Ley General Tributaria tal como razona el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución antes citada cuando tales bienes, entiende este Tribunal, hayan sido recibidos a cambio o como contraprestación por la entrega de otros de más cierta y viable ejecución (el caso paradigmático, bien, frecuente, es la transmisión de inmuebles como aportación no dineraria a favor de entidades jurídicas de corte familiar), pero ni en el acuerdo impugnado se hace razonamiento alguno al respecto siendo como es la Administración quien tiene la carga de probar siquiera indiciariamente que el fin perseguido con la ocultación o transmisión de bienes es el vaciamiento patrimonial efectivo del deudor en sede de ejecución forzosa de su patrimonio ni puede considerarse cabalmente que la acción recaudatoria de la Hacienda Pública encaminada al cobro de las deudas y sanciones liquidadas al Sr. **Axy** en el año 2017 pudiera estar mejor protegida y asegurada si este no hubiera cedido, entre los años 2011 y 2014, los derechos de autor de que era acreedor, pues es obvio que los abonos que hubiera percibido en dichos ejercicios de no haber existido tal cesión (por más fraudulenta que esta pueda considerarse) y que, además, percibió por el camino de reiterar fondos de la sociedad con cargo a la cuenta abierta en esta "con socios y administradores" hubieran sido tan volátiles como lo es en general el dinero efectivo o en cuentas, de manera que solo cabría admitir el razonamiento de la Administración si este estuviera fundado en el hecho de que los citados derechos de autor continúen cedidos a favor de sociedades bajo su control, pues bajo tal hipótesis, que no es la que se plantea en el acuerdo impugnado, sí cabría considerar que, frente a la facilidad de ejecución de un eventual embargo de los créditos derivados de tales derechos, dirigida ante la SGAE o la entidad obligada a abonarlos, sería obstativo de dicha ejecución el hecho de que los derechos estuviesen cedidos a un a entidad como la aquí reclamante al quedar en principio a voluntad de esta (controlada, precisamente por el

deudor a la Hacienda Pública), de no existir pactada retribución por la cesión, el hacerlos llegar a su socio sea como participación en beneficios sea bajo la fórmula hasta ahora utilizada de entrega con cargo a la cuenta corriente con socios y administradores.

**DÉCIMO SEXTO.** En definitiva, faltando la correspondiente acreditación, a cargo de la Administración, de que la operación que se señala como presupuesto de hecho de la responsabilidad haya tenido como resultado la obstrucción de la acción de la Administración tributaria mediante el vaciamiento patrimonial efectivo del deudor en los términos antes expuestos, el acuerdo aquí impugnado ha de ser anulado sin necesidad de entrar a valorar si la intención perseguida por las partes fue la impedir la actuación de la administración tributaria a que se alude en el art. 42.2, que, sin profundizar, más bien parece en principio que fue, sencillamente, la de eludir la correcta tributación de las rentas obtenidas por el Sr. **Axy**, que es cosa distinta).

Procede consecuentemente anular el acuerdo aquí impugnado, lo cual se entiende sin perjuicio de la responsabilidad de orden subsidiario que en su caso proceda legalmente exigir de constatarse la inexistencia de responsables solidarios o la falencia de los así declarados, pues como ha advertido la propia reclamante, los hechos a que se contrae el acuerdo impugnado tienen aparente encaje en la responsabilidad establecida con tal carácter en el art. 43.1.h) sin que no obstante quepa a este Tribunal pronunciamiento alguno al respecto pues son los órganos de aplicación de los tributos los competentes para hacer dicho pronunciamiento siendo la función exclusiva de este Tribunal la revisión de los acuerdos que en el ejercicio de sus funciones dicten los referidos órganos".

## Octavo.

Disconforme con la resolución del Tribunal Regional, notificada el día 8 de julio de 2020, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso el presente recurso de alzada el día 30 del mismo mes. Puesto de manifiesto el expediente el 30 de noviembre de 2020, el recurrente adujo en escrito de 29 de diciembre de 2020 que se ha producido una ocultación, durante los ejercicios 2011 a 2014, por cuanto durante ese período mediante la cesión de los derechos de autor, sin contraprestación real, por parte de D. **Axy** a la sociedad **XZ**, SL, se consiguió que esta última percibiera los ingresos procedentes de la prestación de servicios de carácter personalísimo ejercida por la persona física y, por tanto, pertenecientes a D. **Axy**. Con lo que se consiguió que dichos ingresos no pudieran ser embargados por la Administración al tener una titularidad distinta del obligado tributario. Una cesión de los derechos de autor, donde colaboró en la ocultación la entidad **XZ**, SL y que obtenía los ingresos de la SGAE por los servicios artísticos de carácter personalísimo prestados por D. **Axy**. Se cedieron unos derechos a cambio de unas participaciones, con lo que se dificultó la acción de cobro, de hecho la transmisión de los derechos fue el medio para lograr la ocultación. Además no es necesario la consecución de un resultado sino que basta una actuación con la intención fundada de evitar o dificultar la acción de cobro de la Administración tributaria.

## Noveno.

Puesto de manifiesto el recurso de alzada el 12 de enero de 2021, la entidad **XZ**, SL no formuló alegaciones.

## 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si la resolución impugnada es o no conforme a Derecho.

### Tercero.

El artículo 42.2.a) de la LGT, 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 (...)"

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 intencionada. La participación del responsable en la ocultación ha de ser intencionada, 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 liquida y exigible.

#### Cuarto.

Por tanto, la responsabilidad establecida en el artículo 42.2.a) de la LGT exige el cumplimiento de los requisitos antes citados: a) Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba; b) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar colaborar en dicha ocultación; y c) Que la conducta del presunto responsable sea intencionada.

En primer lugar respecto al 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.

#### Quinto.

Pues bien, D. **Axy** es socio con el 92,44% del capital social de la entidad **XZ**, SL (el resto del capital corresponde a su padre y su cónyuge) y administrador único. Los ingresos generados por la actividad económica desarrollada por **XZ**, SL, durante los ejercicios objeto de comprobación se resumen en las siguientes categorías:

- Actividad principal: la sociedad obtiene el principal de sus ingresos de la SGAE, como consecuencia de la cesión de derechos de autor de las obras de D.**Axy**. Asimismo, se incluyen en esta categoría los ingresos relacionados con la actividad compositora de D. **Axy** por creación de partituras o de adaptaciones y arreglos, que se limitan a dos facturas que se emiten a **QR** SL en los años 2011 y 2012.

- Actividad secundaria: se incluyen en esta categoría los ingresos por arrendamiento de inmuebles de los que la sociedad es titular, es decir, una nave industrial en **LOCALIDAD\_2**, Polígono ...y un despacho en **LOCALIDAD\_3**, Calle ....

Ambos están alquilados durante los ejercicios comprobados.

- Actividad secundaria: también se incluyen como ingresos de otra actividad secundaria de la sociedad los ingresos financieros derivados de productos financieros de los que el obligado tributario es titular durante los ejercicios en comprobación.

D.**Axy** cedió en contratos privados fechados, en ... y ... de 2004, los derechos de autor a que tenía derecho a favor de **XZ**, SL.

D. **Axy** transmite a una sociedad, de la que es administrador único y socio mayoritario, los derechos de autor que ostenta por su condición de compositor a cambio de un sueldo que esta sociedad le paga. A continuación, se indican los ingresos obtenidos por **XZ**, SL de la SGAE y el sueldo pagado a D. **Axy**:

-Ingresos SGAE obtenidos por **XZ**:

2011	2012	2013	2014
679.492,90	731.157,05	604.818,50	998.832,43

-Sueldo pagado a **Axy**:

2011	2012	2013	2014
33.600,00	30.800,00	0,00	0,00

De acuerdo con las Actas incoadas, los ingresos obtenidos por esta sociedad de la SGAE, por la cesión de los derechos de autor de las obras de D. **Axy**, representan el 95% del total de ingresos obtenidos en 2011, el 96% en 2012 y 2013 y el 98% en el ejercicio 2014. Mediante la cesión de los derechos de autor por parte de D. **Axy** a la sociedad, lo que se consigue es el vaciamiento patrimonial de la persona física, de forma que su principal fuente de ingresos, de carácter personalísimo, pasa a ser propiedad de la sociedad **XZ**, SL, quedando D. **Axy** sin ningún bien patrimonial ejecutable con el que responder de sus deudas, con excepción del sueldo que recibe de **XZ**, SL que como se ha señalado, es bastante inferior a los ingresos que él mismo genera y que llega a ser nulo en uno de los ejercicios.

La entidad **XZ**, SL recibió la cesión de los derechos, cuya actividad principal por tanto es la obtención de los ingresos de la SGAE (el 96% de los ingresos. Una cesión de los derechos de autor por parte de D. **Axy** a la entidad **XZ**, SL y que produjo el vaciamiento patrimonial de esa persona física, de forma que su principal fuente de ingresos y de carácter personalísimo pasa a la titularidad de la cesionaria, la entidad **XZ**, SL, una entidad que no realiza ninguna actividad que suponga un valor añadido relevante. Una ocultación en la que colaboró esta entidad cesionaria **XZ**, SL, de una forma intencionada.

## Sexto.

La resolución del Tribunal Regional sin embargo en los Fundamentos Décimo cuarto y décimo quinto expuso lo siguiente:

*"DÉCIMO CUARTO. Lo único que se afirma al respecto del vaciamiento patrimonial del deudor principal en el acuerdo aquí impugnado es que, con la cesión de sus derechos de autor, lo conseguido por el Sr. **Axy**, con la colaboración de las sociedades bajo su control, fue su vaciamiento patrimonial fraudulento, al pasar su principal fuente de ingresos, de carácter personalísimo, a ser propiedad de la entidad reclamante, sin quedar con ningún bien patrimonial ejecutable con el que responder de sus deudas más allá de la nimia retribución pactada por su cesión, consiguiendo con ello que dichos ingresos no puedan ser embargados por la Administración al tener una titularidad*

*distinta de manera que con ello el obligado tributario principal, administrador único y socio mayoritario de la entidad, logra el control sobre los ingresos procedentes de su actividad personalísima evitando su traba.*

*Nada se razona sobre el mantenimiento en el patrimonio del Sr. **Axy** de los bienes de naturaleza inmueble que según constató la Inspección eran de su propiedad (una vivienda en **LOCALIDAD\_1** adquirida en 2002, otra en **CIUDAD\_2** adquirida en 2010 y la de **CIUDAD\_1**, adquirida en 2012) ni sobre la adecuación de estos bienes para la finalidad de poder proceder al cobro de las deudas a su cargo, sin que tampoco se haga razonamiento alguno sobre el valor previsible y posibilidad de realización de las participaciones sociales que el citado sujeto tiene en las entidades a las que cedió sus derechos de autor (representativas, en el caso de la entidad aquí reclamante, de la totalidad de su capital social) ni conste actuación alguna tendente a demostrar siquiera indiciariamente que el citado Sr. **Axy** quedase, como consecuencia de la cesión de dichos derechos de autor, patrimonialmente menoscabado.*

*DÉCIMO QUINTO. No pasa por alto a este Tribunal que las viviendas que el deudor principal posee en el extranjero son, previsiblemente, al igual que lo serían las participaciones sociales que mantenga en entidades no cotizadas de corte familiar o personal como la aquí reclamante, de más farragosa, incómoda o incluso incierta ejecución que otros bienes como pudieran ser la vivienda de **LOCALIDAD\_1** y que ello, llegado el caso, puede justificar que, pese al mantenimiento de bienes como los señalados, se pueda estimar concurrente la responsabilidad solidaria establecida en la letra a) del art. 42.2 de la Ley General Tributaria tal como razona el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución antes citada cuando tales bienes, entiende este Tribunal, hayan sido recibidos a cambio o como contraprestación por la entrega de otros de más cierta y viable ejecución (el caso paradigmático, bien, frecuente, es la transmisión de inmuebles como aportación no dineraria a favor de entidades jurídicas de corte familiar), pero ni en el acuerdo impugnado se hace razonamiento alguno al respecto siendo como es la Administración quien tiene la carga de probar siquiera indiciariamente que el fin perseguido con la ocultación o transmisión de bienes es el vaciamiento patrimonial efectivo del deudor en sede de ejecución forzosa de su patrimonio ni puede considerarse cabalmente que la acción recaudatoria de la Hacienda Pública encaminada al cobro de las deudas y sanciones liquidadas al Sr. **Axy** en el año 2017 pudiera estar mejor protegida y asegurada si este no hubiera cedido, entre los años 2011 y 2014, los derechos de autor de que era acreedor, pues es obvio que los abonos que hubiera percibido en dichos ejercicios de no haber existido tal cesión (por más fraudulenta que esta pueda considerarse) y que, además, percibió por el camino de reiterar fondos de la sociedad con cargo a la cuenta abierta en esta "con socios y administradores" hubieran sido tan volátiles como lo es en general el dinero efectivo o en cuentas, de manera que solo cabría admitir el razonamiento de la Administración si este estuviera fundado en el hecho de que los citados derechos de autor continúen cedidos a favor de sociedades bajo su control, pues bajo tal hipótesis, que no es la que se plantea en el acuerdo impugnado, sí cabría considerar que, frente a la facilidad de ejecución de un eventual embargo de los créditos derivados de tales derechos, dirigida ante la SGAE o la entidad obligada a abonarlos, sería obstativo de dicha ejecución el hecho de que los derechos estuviesen cedidos a una entidad como la aquí reclamante al quedar en principio a voluntad de esta (controlada, precisamente por el deudor a la Hacienda Pública), de no existir pactada retribución por la cesión, el hacerlos llegar a su socio sea como participación en beneficios sea bajo la fórmula hasta ahora utilizada de entrega con cargo a la cuenta corriente con socios y administradores".*

Sin embargo, esta Sala no puede compartir estas conclusiones, como se ha apuntado anteriormente. Se ha producido una ocultación entre los años 2011 a 2014 dado que durante este período mediante la cesión de los derechos de autor, por parte de D. **Axy** a la sociedad **XZ**, SL, se consiguió que esta entidad percibiera unos ingresos procedentes de la prestación de servicios de carácter personalísimo, ejercida por la persona física de D. **Axy**. Un vaciamiento patrimonial derivado de que tales ingresos quedaron fuera de la titularidad de D. **Axy** y, por tanto, de ser susceptibles de embargo. Mientras que la entidad **XZ**, SL colaboró en esa conducta elusiva, consecuencia de que su actividad principal es la obtención de los citados ingresos de la SGAE, procedentes de los servicios artísticos de carácter personalísimo prestados por D. **Axy**. Una actividad elusiva tanto desde el punto de vista liquidatorio como recaudatorio, con la finalidad de evitar o dificultar en este caso la acción recaudatoria de la Administración tributaria.

La vinculación entre D. **Axy** con la sociedad **XZ**, SL, el hecho de que esta sociedad no realice ninguna actividad económica relevante, y el carácter ilógico de la operación de la cesión de los derechos de autor a una sociedad sin recibir remuneración relevante, reflejan la intención de ocultar los ingresos obtenidos por los servicios prestados por D. **Axy**.

### Séptimo.

La resolución impugnada señala que el acuerdo de declaración de responsabilidad omite la mención a la existencia de bienes inmuebles en el patrimonio del deudor, bienes que podrían haber ser objeto de realización para el pago de la deuda (FJ 14º), al igual que extiende esta conclusión a las participaciones sociales de titularidad del deudor, al propio tiempo que no se ha acreditado que la percepción de los ingresos por la cesionarias fuera el resultado de aquel vaciamiento, dado el carácter volátil de los mismos (FJ 15º).

Concluye el Tribunal Regional que la Administración no ha acreditado que aquella operativa "*haya tenido como resultado la obstrucción de la acción de la Administración tributaria mediante el vaciamiento efectivo del deudor*".

Sin embargo, la cesión de unos derechos, sin una contraprestación relevante a cambio, supuso que los citados derechos y los ingresos correspondientes figuraran a nombre de un tercero, con lo que se dificultó la acción de cobro de la Administración tributaria de una manera consciente. En efecto, este Tribunal ha señalado reiteradamente que la ocultación prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT puede venir determinada por la intención de perjudicar la acción de cobro de la Administración tributaria, al mismo tiempo que no requiere la existencia de un resultado, como señaló el Tribunal Supremo en sentencia de 14 de diciembre de 2017, relativa al recurso de casación nº 1847/2016. No es necesaria la consecución de un resultado por tanto, sino que 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. Con independencia del resultado, el vaciamiento patrimonial efectivo podrá venir determinado por una actuación de ocultación con la intención fundada de evitar o dificultar la acción de cobro de la Administración tributaria.

En definitiva, la responsabilidad del artículo 40.2 de la LGT puede tener carácter tendencial, es decir que la conducta elusiva puede perfectamente venir determinada por la intención de perjudicar la acción de cobro de la Administración tributaria, sin que el perjuicio tenga que consumarse en un resultado cierto. En este caso, la cesión de los derechos de autor y la percepción de los derechos por las entidades cesionarias tuvieron como objetivo poner fuera del alcance de la acción de cobro de la Administración tributaria tales bienes, con el vaciamiento patrimonial del deudor y con independencia de que este deudor pudiera detentar otra serie de bienes, algunos de ellos de difícil realización.

Por último, con fecha 13 de noviembre de 2017 se notificó el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, mientras que la ocultación comenzó con la cesión de los derechos a la cesionaria en el año 2004 y se desarrolló el vaciamiento patrimonial durante los ejercicios 2011 a 2014 en un proceso continuado de ocultación, por lo que entre el ejercicio 2014 y el día 13 de noviembre de 2017, no ha transcurrido el plazo de 4 años para considerar prescrito el derecho a exigir la responsabilidad tributaria. Motivos por los que ha de estimarse este recurso, anularse la resolución impugnada y confirmarse el acuerdo de declaración de responsabilidad.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

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