

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3229/2021, DE 16 DE SEPTIEMBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

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

El TEAC, en esta resolución de 16 de septiembre, unifica el criterio en los casos de aplicación del artículo 42.2.a) de la LGT, para declarar la responsabilidad solidaria en aquellos casos en los que, concurriendo las circunstancias contempladas en el párrafo segundo del artículo 643 del Código Civil, esto es, que el donante se queda sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, se pone de manifiesto, que se cumple el segundo requisito para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, es decir, la causación o colaboración del donante, en este caso, en la ocultación.

También, el TEAC entra a unificar doctrina, declarando que en aquellos casos en los que el acto o negocio jurídico en el que se hubiese producido la ocultación hubiese podido realizarse con anterioridad, no es motivo para negar *per se* la existencia de dicha ocultación.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO

(..).

Así pues, concluimos en la mencionada resolución que a efectos de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT la presunción del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, opera de forma que la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor (donante) con la finalidad de impedir su traba, pero

no que el responsable (donatario) haya actuado con conocimiento o conciencia del perjuicio causado, circunstancia ésta que deberá probar convenientemente.

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

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

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

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

El Director recurrente reprocha en segundo lugar a la resolución del TEAR su consideración de que en la despatrimonialización llevada a cabo por el deudor principal por medio de la donación de inmuebles no ha existido intención de ocultarlos a la acción ejecutiva de la Hacienda Pública por la mera circunstancia

de que esa despatrimonialización podría haber sido llevada a cabo años antes respecto de otras deudas y no se hizo.

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

TERCERO: (...)

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

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

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

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

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

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

CUARTO: (...)

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

ción existente y que con estas actuaciones podría provocarse un perjuicio a la Administración.

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

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

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