

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 661/2022, DE 21 DE JUNIO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento de recaudación. Responsables tributarios. Responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT. Elemento intencional.

La cuestión resuelta por el TEAC se centra en determinar la concurrencia del elemento intencional necesario en toda declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT. En el caso planteado, la Administración entendió que el declarado responsable había colaborado en la ocultación de bienes de la deuda principal, que además era su madre, ya que, durante varios ejercicios, parte de los servicios que esta prestaba se cobraron a través del TPV que estaba a nombre de su hijo, siendo este empleado suyo y no ejerciendo actividad alguna. El TEAR concluyó que no concurría el elemento intencional necesario para la declaración de responsabilidad, toda vez que los órganos de gestión eran concedores desde hacía varios años de dicha circunstancia y así lo advirtieron, pero la Administración no hizo nada al respecto. Por ello, el TEAR considera que las irregularidades cometidas no tenían como finalidad la ocultación de los ingresos de la actividad para impedir su traba.

Sin embargo, el TEAC discrepa de esta postura y considera que el elemento intencional de la ocultación no puede negarse por el mero hecho de que la Administración tributaria, conociendo desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación, no hubiera procedido, con carácter previo a la declaración de responsabilidad, a regularizar la situación tributaria derivada de dicha práctica,

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO: La cuestión controvertida se centra en determinar si, a efectos de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la LGT, cabe denegar la presencia en el responsable del elemento intencional en la ocultación de bienes o derechos del

deudor principal, por el mero hecho de que los órganos de comprobación o investigación de la Administración tributaria conocieran desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación.

(...)

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

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

A partir de los datos indicados en el párrafo anterior el TEAR concluye que *«Teniendo en cuenta..... que desde el año 2014 la Agencia Tributaria era plenamente consciente de que los ingresos que recibía el interesado realmente correspondían a la actividad ejercida por su madre, no consideramos que tal modo de proceder (contrato TPV a su nombre), que continuó igual en los años*

posteriores, tuviese como finalidad e intención la de colaborar en la ocultación de los ingresos de la actividad de restauración, impidiendo la traba que, en su caso, pudiera ordenar la Administración tributaria (conociendo esa situación nada hizo al respecto), por lo que el acuerdo impugnado ha de ser anulado».

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

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

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

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

En la resolución de 16 de septiembre de 2021 (RG 3229/2021), dictada en unificación de criterio, este Tribunal Central se pronunció sobre una cuestión distinta a la aquí examinada pero que tiene cierta similitud con ella. En dicha resolución se analizaba si era posible negar la existencia de ocultación en un supuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT cuando se constataba que el acto o negocio jurídico en que la ocultación consistía se había podido realizar desde tiempo atrás. Concluimos en ella que el hecho de que el acto o negocio jurídico en que se concreta la ocultación hubiese podido realizarse con anterioridad no es motivo para negar la existencia de dicha ocultación.

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

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

haciendo desde tiempo atrás e incluso hubiera determinado la exigencia de la citada responsabilidad en el pasado.

De igual modo, el hecho de que los órganos de comprobación o investigación de la AEAT, concretamente la Dependencia Regional de Inspección, conocieran en 2014, como consecuencia del requerimiento formulado a Don X, que en el ejercicio 2012 las imputaciones que se le atribuyen a éste en el modelo 170 «Declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito» no le corresponden a él, por no ejercer ninguna actividad económica, sino a su madre, D.^a Z, no es motivo por sí solo, ni unido a la inactividad posterior de aquellos órganos en orden a la regularización de la situación constatada, para rechazar, a efectos de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, la intencionalidad en la conducta del declarado responsable (que ha continuado en los ejercicios 2015 y 2016) de impedir la traba de los bienes o derechos del deudor por los órganos de recaudación de la AEAT. La resolución del TEAR viene a sugerir que no puede existir intención de colaborar en la ocultación de algo que ya no estaba oculto a los ojos de la Administración. Sin embargo, el hecho de que la Administración hubiera conocido en el pasado la existencia de prácticas irregulares determinantes de la ocultación no significa que tales prácticas, a pesar de ello, no puedan seguir reproduciéndose por el deudor principal y el responsable con la intención de distraer bienes o derechos para evitar responder con ellos de las deudas de aquél. Es más, no es descartable, en principio, lo contrario, esto es, apreciar en esa insistencia que tal intencionalidad se refuerza porque, sabedor el declarado responsable de que la Administración tributaria está al corriente de las prácticas irregulares, mantenerse en ellas sólo puede obedecer al convencimiento de que aquélla no espera en lo sucesivo tal conducta y a la certeza de que las consecuencias para la deudora principal pueden no ser particularmente relevantes al tributar por el régimen de estimación objetiva (módulos), como lo prueban las actas de conformidad incoadas a D.^a Z el 13 de enero de 2015, es decir, con posterioridad al conocimiento por los órganos de la AEAT de las irregularidades.

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