

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2633/2019, DE 25 DE MARZO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento de recaudación. Responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT. Posibilidad de aplicación a supuestos en los que se conserva la titularidad del bien, pero se dificulta la acción ejecutiva de la Administración tributaria para el cobro de las deudas.

Según el TEAC, el supuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT no se limita, como parece entender el TEAR, a supuestos en los que el deudor principal se hubiera desprendido material o jurídicamente de los bienes o derechos, sino que debe extenderse también a otros supuestos en los que el deudor principal conserva la titularidad del bien, pero se han llevado a cabo determinadas actuaciones que dificultan el cobro de la deuda por la Administración Tributaria. En el caso planteado en la resolución, se gravó el inmueble del deudor principal con hipotecas en garantía de deudas ficticias, disminuyendo así el valor del bien e impidiendo la ejecución del inmueble en subasta –dado que el valor del inmueble era inferior a las cargas, siendo estas últimas anteriores y preferentes al derecho anotado por la Hacienda Pública–.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO: Por lo que se refiere a la primera cuestión controvertida, para el TEAR no encajan en el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT aquellas situaciones en las que no ha existido desprendimiento material ni jurídico de los bienes del deudor principal. No constituirían, a su juicio, ocultación, aquellos actos que no han supuesto un cambio en la titularidad de dichos bienes.

El Director recurrente, por el contrario, defiende que la «ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago» a que alude el artículo 42.2.a) de la LGT puede consistir no sólo en actos de desprendimiento material o jurídico de tales bienes o derechos sino también en acciones destinadas a disminuir

el valor de realización para la Hacienda Pública de esos bienes o derechos aunque no exista un cambio en la titularidad de los mismos.

Dispone el artículo 42.2.a) de la LGT lo siguiente:

Artículo 42. Responsables solidarios

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.

En cuanto a la interpretación del artículo 42.2.a) de la LGT este Tribunal Central ha señalado en su resolución de 27 de junio de 2019 (RG 276/2017) que:

TERCERO: (.....).

La responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT nace para proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudadora.

En cuanto a la interpretación de este precepto, a los efectos aquí pretendidos, en el apartado a) la responsabilidad relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no se circunscribe la conducta a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. Así exige para que se dé el supuesto de responsabilidad en él establecido, 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 o 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 quede acreditado por la Administración que la participación del responsable en la ocultación responde a la mala fe, buscando 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 (ánimus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis).

CUARTO.- Es especialmente relevante en el caso que nos ocupa el tercer requisito, en tanto que es la cuestión objeto de controversia. Este tipo de responsabilidad exige que la ocultación o transmisión se haya realizado con una finalidad concreta, como es impedir la actuación de la Administración tributaria. Y es precisamente este requisito el nexo de unión principal de la conducta con

el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. Es 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 lo tanto, 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. Es decir, 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.

Como señala la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de julio de 2011 (Recurso 13/2010):

«Para que tal declaración tenga lugar:

- 1) Se exige la existencia de una conducta activa de los sujetos, es decir, que a través de su actuación se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria.*
- 2) No es necesaria la consecución de un resultado, sino 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 consume dicho resultado.»*

Y además hay que señalar que 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.»

Por lo que respecta al concreto requisito de la «ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba», necesario para declarar la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, este Tribunal Central se ha pronunciado en muy diversas ocasiones. Así, por ejemplo, en la resolución de 26 de octubre de 2017 (RG 6425/2016) dijimos:

El requisito de ocultación, tal como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 26 de octubre de 2010, es un concepto que abarca toda acción asimilable al «alzamiento o levantamiento» de los bienes del deudor, en el sentido de colaborar en la ocultación o enajenación de los bienes de éste para no responder con su patrimonio, lo que comprende cualquier actividad que detraiga bienes a la posible acción ejecutiva de la Administración tributaria, por desprendimiento material o jurídico de dichos bienes por el citado deudor con la Hacienda Pública. 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 constituya un gravamen que impida o dificulte la posibilidad de realización ejecutiva, bien sea tal negocio real (porque efectivamente suponga una transmisión o gravamen)... bien se trate de un negocio ficticio que en la práctica impide la ejecución del crédito...», es decir, el término comprendería tanto la «ocultación material como «jurídica» de bienes susceptibles de embargo.

En la resolución de 28 de septiembre de 2017 (RG 5438/2016), tras realizar la afirmación anteriormente transcrita, señalábamos a continuación:

Esta ha sido también la Doctrina reiterada del TEAC cuando en la resolución RG 205/09 de 24.02.2009 dictada en Unificación de Criterio, si bien en relación con la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 131.5 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, antecedente del 42.2. de la vigente LGT, señaló que «La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de éstos, para evitar responder con ellos».

Posteriormente se profundiza en la noción de ocultación en la resolución de 18.12.2014 RG 4910/2012 que reitera el criterio de la RG 4908/2012 de la misma sala cuyo Fundamento de Derecho Segundo establece:

«(...) es necesario que se produzca la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago. Como señaló este Tribunal Central en su resolución de 25 de junio de 2008, recaída en la el recurso de alzada RG 1090/2007 (Fundamento de Derecho Tercero), 'el concepto de ocultación a los presentes efectos no significa que el objeto desaparezca, lo cual es imposible, o se desconozca quién es su titular, porque no se puede hacer una compraventa en la que sólo exista el vendedor. Lo que significa este concepto es que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente». Asimismo, en la resolución de este Tribunal Central de 10 de marzo de 2009 recaída en el recurso de alzada RG 2416/2007 (Fundamento de Derecho Segundo) se señala que «El concepto de ocultación a los presentes efectos no significa necesariamente que el inmueble salga del círculo patrimonial de los deudores principales (no presuntos deudores). Lo que significa este concepto es que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria –al cambiar su titularidad–, de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente». Por lo tanto, lo esencial en los conceptos de ocultación o transmisión es que la actividad desa-

rollada 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. En este sentido, el diccionario de la Real Academia Española define ocultar en su primera acepción como «Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista», 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.

En tercer lugar, exige que la ocultación o transmisión se haya realizado con una finalidad concreta, como es impedir la actuación de la Administración tributaria. Y es precisamente este requisito el nexo de unión principal de la conducta con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. Es 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 lo tanto, 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.

Pero además la ocultación o transmisión debe llevar anidada una actuación de vaciamiento patrimonial, dado que si la transmisión no supone tal vaciamiento (en la práctica totalidad de los casos la ocultación sí conllevará 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.

(...).».

Como ha señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo caben muy diversas modalidades de ocultación. La experiencia ha puesto de manifiesto, como apunta el Director recurrente, múltiples modos de ocultación con distinto grado de complejidad.

A este respecto, si en el caso aquí examinado la escritura pública de 31 de enero de 2013 se hubiese limitado al reconocimiento de las deudas sin constituir hipoteca alguna para garantizarlas, y si dichas deudas fueran ciertamente ficticias (circunstancia que no prejuzgamos por no ser objeto del presente recurso), no cabe duda de que los pagos anuales posteriores para satisfacer dichas deudas constituirían un supuesto de ocultación al despatrimonializarse el deudor y dificultar el embargo; en este supuesto las actuaciones de ocultación impedirían el embargo de forma parcial y sucesiva. Y, sin embargo, mucho más efectiva se muestra una estrategia como la planteada en el presente recurso pues, al gravarse el inmueble del deudor con hipotecas en garantía de las deudas ficticias, la Administración tributaria se ve compelida a no ejecutar dicho inmueble en subasta por su previsible nulo resultado, al ser el valor del inmueble inferior a la cuantía de dichas cargas y ser éstas anteriores y preferentes al derecho anotado de la Hacienda Pública al amparo del artículo 77 de la LGT, de manera que las actuaciones determinantes de la responsabilidad impiden el embargo de forma total y de una sola vez.

Ciertamente, en el hipotético caso planteado en el párrafo anterior de que la escritura pública se limitara al reconocimiento de deuda ficticia, podría haberse pactado la devolución de la deuda en un plazo muy breve. En tal tesitura el vaciamiento patrimonial del deudor con ocasión del pago sería más efectivo, al producirse de una sola vez. Pero es fácil comprender que una actuación así no sólo exigiría que el deudor dispusiera de dinero para hacer frente al pago, que sería precisamente el dinero a ocultar, sino que levantaría más sospechas que la diseñada en el caso examinado en el presente recurso. En el supuesto que nos ocupa no se oculta el dinero en poder del deudor principal mediante el reconocimiento ficticio de unas deudas a devolver. Y no se oculta precisamente porque el deudor no lo tiene. Lo que sí tiene, en cambio, es un inmueble, y para evitar su ejecución por la Administración se grava con garantías hipotecarias, preferentes a los créditos de aquélla, que acaban haciéndola inviable.

Dicho con otras palabras, en el supuesto aquí examinado la ocultación del inmueble se inicia con la constitución de la propia garantía hipotecaria, quedando diferida la transmisión al momento en que como consecuencia del impago aquélla se ejecute.

Así las cosas, este Tribunal Central concluye que el término «ocultación» debe entenderse en un sentido amplio, no limitado a aquellas actuaciones que supongan la ocultación física de un bien del deudor principal o la ocultación jurídica mediante su transmisión, sino también todos aquellos actos que, como ocurre en el caso examinado en el presente recurso extraordinario, aún no conllevando la pérdida por el deudor de la titularidad del bien, dificultan la acción ejecutiva de la Administración tributaria para el cobro de las deudas por disminuir el valor de realización del bien para la Hacienda Pública.