



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/04572/2018/50/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **19/10/2020**

**Asunto:**

Procedimiento de recaudación. Acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) LGT. Transmisión u ocultación consistente en una donación en la que el donante no se haya reservado bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella. Artículo 643 párrafo segundo del Código Civil. Necesidad de acreditar la intencionalidad del donatario declarado responsable de impedir la actuación de la Administración.

**Criterio:**

En el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, deberá acreditar que éste ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado”.

**Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.**

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT  
42.2.a)  
Código Civil RD 24-jul-1889  
643

**Conceptos:**

Derivación de responsabilidad  
Donaciones  
Fraude  
Presunciones  
Procedimiento de recaudación  
Prueba  
Responsables solidarios

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 19 de octubre de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-04572-2018-50

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: Rectificación de errores

RECLAMANTE: DTOR DPTO RECAUDACION AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En la Villa de Madrid en el expediente de rectificación de errores relativo a la resolución de fecha 23 de septiembre de 2020 recaída en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 28 de septiembre de 2017, recaída en la reclamación nº 28/14745/2015 interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En fecha 23 de septiembre de 2020, este Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio 00/04572/2018, interpuesto por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 28 de septiembre de 2017, recaída en la reclamación nº 28/14745/2015.

**SEGUNDO.-** Este Tribunal Central ha detectado un error material o de hecho en la citada resolución. Así, tras señalarse en el último párrafo de su Fundamento de Derecho Cuarto que :

"Por lo tanto, en el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, deberá acreditar que éste ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado"

Sin embargo, se advierte error mecanográfico, en el FALLO , al recogerse como criterio:

"manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, deberá acreditar que éste ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado."

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Dispone el art 220 de la LGT que:

"1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

La resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica."

Por lo que apreciado el error material padecido en la indicada resolución procede su rectificación, y en su virtud.

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, ACUERDA: Rectificar el error material padecido en la resolución de fecha 23 de septiembre de 2020 recaída en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 28 de septiembre de 2017, recaída en la reclamación nº 28/14745/2015 interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, que debe quedar redactada del siguiente tenor literal:

### "ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Doña L fue declarada responsable solidaria de las deudas de su madre, Doña M, al amparo del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por acuerdo de 11 de mayo de 2015, del que se recogen a continuación los siguientes extremos:

a) Doña M había sido declarada responsable solidaria, en aplicación del artículo 42.1.a) de la LGT, de las deudas tributarias pendientes de la sociedad X, S.L.U., con el siguiente alcance:

| Concepto/Ejercicio                           | Importe principal | Alcance    |
|--|-------------------|------------|
| ACTA IVA 2009-10                             | 178.070,41        | 178.070,41 |
| ACTA I. SOCIEDADES 2009                      | 127.649,45        | 127.649,45 |
| EXPEDIENTE SANCIONADOR<br>I.V.A. 2009-10     | 99.964,51         | 99.964,51  |
| EXPEDIENTE SANCIONADOR<br>I. SOCIEDADES 2009 | 73.183,42         | 73.183,42  |
| TOTAL  |                   | 478.867,79 |

b) Don P, marido de Doña M y padre de Doña L, también fue declarado responsable solidario de las deudas de la entidad X, S.L.U., en aplicación del artículo 42.1.a) de la LGT.

c) Las actuaciones de comprobación respecto de la sociedad deudora principal, X, S.L.U., se habían iniciado el día 7 de febrero de 2012.

d) El día 15 de abril de 2014 se notificó a Doña M el inicio del procedimiento de su declaración de responsabilidad solidaria y el 20 de junio siguiente se le notificó el acuerdo por el que quedó declarada responsable.

e) Respecto de Doña L se fija el límite de la responsabilidad en 73.644,82 euros, por ser el valor de los inmuebles que le fueron donados por su madre y que constituyen el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

2.- En el momento del devengo de las deudas citadas y de cometerse las infracciones tributarias Doña M era titular de la finca nº XXXX del Registro de la Propiedad de Z(Madrid), con su cónyuge Don P. El inmueble había sido adquirido para su sociedad de gananciales en abril de 2005.

Doña M también era propietaria de la totalidad de la finca ZZZZ del mismo Registro, adquirida en abril de 2013 una vez el matrimonio tenía el régimen de separación de bienes, otorgado en escritura de capitulaciones matrimoniales y disolución de la sociedad de gananciales de fecha 24 de noviembre de 2011.

En esa misma fecha, 24 de noviembre de 2011, ambos cónyuges otorgaron escritura de donación de la finca nº XXXX, ahora cada uno de ellos titular del 50%, a su hija Doña L, menor de edad, reservándose el usufructo vitalicio. La nuda propiedad de la finca fue valorada por las partes en 150.500,00 euros. Los donantes continuarían obligados al pago del préstamo hipotecario pendiente que gravaba la finca (72.330,36 euros), por lo que no se produjo asunción de deuda ni subrogación alguna de la deuda por la donataria.

El día 15 de mayo de 2014 - iniciado ya el procedimiento de su declaración de responsabilidad solidaria, que se le había notificado el día 15 de abril anterior - Doña M donó asimismo el pleno dominio de la finca ZZZZ a su hija Doña L, aceptando en su nombre su padre, dada su minoría de edad. La donación fue valorada en 34.560,00 euros.

Con estas donaciones Doña M quedó sin bienes suficientes para afrontar el pago de las deudas tributarias ya devengadas.

3.- El acuerdo de declaración de responsabilidad recoge los hechos señalados del modo siguiente:

**TERCERO.-** COMO RESULTADO DE LAS ACTUACIONES DE INVESTIGACION REALIZADAS POR LOS ORGANOS DE RECAUDACION SOBRE D. P Y D<sup>a</sup> M, SE HAN DETECTADO LOS SIGUIENTES HECHOS:

Se han detectado dos operaciones susceptibles de ser encuadradas en el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.2 a) LGT:

a) Descripción de los bienes y acreditación de su titularidad por el deudor.

a.1).- En el momento de devengo de los impuestos regularizados a la entidad X, SL y de cometerse las infracciones tributarias (IVA e Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, en cuya comisión participó activamente D<sup>a</sup> M, según queda acreditado en el expediente), D<sup>a</sup> M era titular del siguiente bien:

Finca nº XXXX (....) del Registro de la Propiedad de Z (Madrid). (.....).

Los cónyuges D. P y D<sup>a</sup> M habían adquirido el anterior inmueble, constante matrimonio y para su sociedad de gananciales, (....) el día 28/04/2005, (....).

a.2).- Asimismo, En el momento de iniciarse el procedimiento de derivación de responsabilidad frente a D<sup>a</sup> M en virtud del artículo 42.1 a) LGT, para el cobro de las deudas de la mercantil X, SL, por su participación activa en las infracciones tributarias cometidas por la sociedad, notificado el 15/04/2014, D<sup>a</sup> M era titular del siguiente bien:

Finca nº ZZZZ (.....) del Registro de la Propiedad de Z (Madrid). (.....);

D<sup>a</sup> M había adquirido el anterior inmueble, constante matrimonio y en régimen de separación de bienes, (....) el día 08/04/2013, (....). El precio pagado por el inmueble fue de 34.560 euros, (....).

(.....).

b) Transmisión/ocultación de bienes.

b.1).- Devengados los impuestos regularizados a la sociedad y cometidas las infracciones tributarias, teniendo en cuenta la participación activa en las mismas de D<sup>a</sup> M, el día 24/11/2011 se producen las siguientes operaciones:

1º.- En primer lugar, los cónyuges D. P y D<sup>a</sup> M otorgaron escritura de capitulaciones matrimoniales y disolución de sociedad legal de gananciales, (.....), declarando que la citada vivienda (finca nº XXXX de ...) era su único bien ganancial, valorada en 301.000,00 euros, y que se encontraba gravada con hipoteca a favor de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de ... de la que quedaba pendiente de pago un importe de 144.660,71 euros.

A cada uno de los cónyuges se le adjudicó, en pago de su haber, una mitad indivisa de la vivienda (50% del pleno dominio), valorada en 150.500,00 euros y la mitad del préstamo hipotecario por valor de 72.330,36 euros. Por tanto, a cada cónyuge le correspondió por su participación en la sociedad conyugal una cuota de valor neto equivalente a 78.169,65 euros.

(.....).

2º.- A continuación y en la misma fecha de 24/11/2011, los cónyuges D. P y D<sup>a</sup> M otorgaron escritura de donación (....), por la que cada uno de ellos donan pura y simplemente, con carácter gratuito, a su hija menor de edad D<sup>a</sup> L, (....), la nuda propiedad de su respectiva cuota indivisa de la finca descrita en el apartado a), reservándose el usufructo vitalicio sobre la misma. Por tanto, D. P y D<sup>a</sup> M donan a su hija el 100% de la nuda propiedad de la finca (el 50% cada uno de ellos), que a efectos fiscales valoran en 150.500,00 euros.

Los comparecientes continúan obligados al pago del préstamo hipotecario que gravaba la finca, no produciéndose asunción de deuda ni subrogación alguna respecto de la deuda hipotecaria por la donataria.

b.2).- Por otra parte, durante el curso del procedimiento de derivación de responsabilidad referido en la letra a) anterior seguido frente a D<sup>a</sup> M para el cobro de las deudas de la mercantil X, SL y antes de la declaración de responsabilidad que tuvo lugar mediante acuerdo de fecha 30/05/2014 notificado el 20/06/2014, con fecha 14/05/2014, D<sup>a</sup> M donó pura, simple e irrevocablemente el pleno dominio del inmueble descrito en el apartado a.2) anterior a su hija menor de edad D<sup>a</sup> L, valorándose la donación en 34.560 euros. La donataria, DOÑA L, ACEPTA, según se encuentra representada en este acto en exclusiva por su padre D. P cotitular de la patria potestad, la donación en los términos que resultan de la escritura. (.....).

c) Vinculación entre el deudor y el destinatario de los bienes transmitidos/ocultados.

c.1).- Los cónyuges D. P y D<sup>a</sup> M, dueños con carácter ganancial de la finca nº XXXX, hacen donación pura, simple y gratuita, del 100% de la nuda propiedad a su hija de 9 años de edad, D<sup>a</sup> L (el 50% cada uno de ellos).

La donación de la nuda propiedad de la vivienda por parte de D. P y D<sup>a</sup> M a su hija D<sup>a</sup> L no supuso la pérdida por su parte del uso y disfrute de la vivienda, puesto que se reservaron el usufructo de la misma, que constituye la vivienda habitual de toda la familia, siendo su hija menor de edad y estudiante, por lo que sus padres, al otorgar la escritura de donación, actuaron en su representación, en virtud de la patria potestad que ejercían sobre ella.

c.2).- Por su parte, D<sup>a</sup> M, dueña con carácter privativo de la finca nº ZZZZ, dona pura, simple y gratuita, del 100% del pleno dominio de la finca a su hija D<sup>a</sup> L.

La donación por parte de D<sup>a</sup> M a su hija D<sup>a</sup> L no supuso la pérdida por su parte del uso y disfrute de la vivienda, siendo su hija menor de edad (11 años) y estudiante, por lo que su madre, al otorgar la escritura de donación, actuó en su representación, en virtud de la patria potestad que ejerce sobre ella.

d) Vinculación entre las fechas de los actos determinantes de la ocultación/transmisión y la obligación tributaria.

d.1).- La disolución de la sociedad legal de gananciales y la inmediata y posterior donación de la finca número XXXX de Z tuvo lugar el día 24/11/2011, es decir, cuando el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 y el IVA de los ejercicios 2009 y 2010 correspondientes a la entidad X, SL se encontraban devengados y las infracciones tributarias cometidas por la sociedad, siendo el

riesgo fiscal sobre la mercantil cierto y existiendo por ende un riesgo fiscal previsible sobre la persona de Dª M, a través de la responsabilidad exigible en base al artículo 42.1 a) de la Ley General Tributaria, por su participación en la comisión de las infracciones tributarias de la entidad.

Con estas operaciones junto a otras, Dª M quedó sin bienes suficientes para poder afrontar el pago de las deudas tributarias ya devengadas por la entidad X, SL de las que posteriormente fue declarada responsable por su participación en la comisión de las infracciones tributarias de la entidad, en base a lo dispuesto por el artículo 42.1 a) de la Ley General Tributaria. Sin embargo, Dª M no perdió el uso y disfrute del inmueble al reservarse, junto a su cónyuge, el usufructo del bien, de lo que se infiere que la donación se hizo con la finalidad de dificultar la actuación de la Administración Tributaria, sirviéndose para ello de tercera persona vinculada, en este caso, su hija.

d.2).- Por su parte, la donación del inmueble nº ZZZZ de Z tuvo lugar el día 14/05/2014, una vez iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad frente a Dª M, en virtud del artículo 42.1 a) LGT, para el cobro de las deudas de la mercantil X, SL, por su participación activa en las infracciones tributarias cometidas por la sociedad, notificado el mismo el 15/04/2014, siendo el riesgo fiscal cierto sobre su persona al existir un procedimiento iniciado frente a ella.

Con estas operaciones, Dª M quedó sin bienes suficientes para poder afrontar el pago de las deudas tributarias de la entidad X, SL de las que se encontraba en curso de ser declarada responsable por su participación en la comisión de las infracciones tributarias de la entidad, en base a lo dispuesto por el artículo 42.1 a) de la Ley General Tributaria. Sin embargo, Dª M no perdió el uso y disfrute del inmueble de lo que se infiere que la donación se hizo con la finalidad de dificultar la actuación de la Administración Tributaria, sirviéndose para ello de tercera persona vinculada, en este caso, su hija.

#### **CUARTO.- NOTIFICACIÓN DEL INICIO DEL EXPEDIENTE DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD, TRÁMITE DE AUDIENCIA Y ESCRITOS DE ALEGACIONES**

Con fecha 09/02/2015 se notificó a Dª. M en calidad de representante de Dª L acuerdo de inicio de procedimiento de derivación de responsabilidad, y se le concedió trámite de audiencia en los términos previstos en el artículo 174.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 124.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Con fechas 25/02/2015 y 26/02/2015 tuvieron entrada en esta Delegación Especial escritos con números de registro de entrada ...8/2015 y ...6/2015, presentados por Dª. M en nombre y representación de Dª L por medio de los cuales realizaba las siguientes alegaciones:

"PRIMERA: De contrario se pretende derivar responsabilidad frente a L como consecuencia de deudas adquiridas por la mercantil X, SLU. Se comete un grave error que infringe los derechos más elementales de la que, en este momento ya es perjudicada directa de la Administración.

... manifestar nuestro más absoluto desacuerdo con las notificaciones realizadas, ya que una menor no está en disposición de tener firma electrónica para poder acceder a notificaciones telemáticas y, de forma coetánea, poder defenderse de la derivación de responsabilidad que se pretende.

Dicho lo que antecede negamos cualesquiera hechos y fundamentos de derecho que contradigan las manifestaciones vertidas a lo largo de su escrito de alegaciones o que sean perjudiciales para los intereses de L."

"SEGUNDA: Que se comete un error cuando se presume que los hechos descritos en el Punto tercero, apartados a) y b) del acuerdo de declaración de responsabilidad se deben a la actividad del Sr P y la Sra M a fin de ocultar bienes frente a la Agencia Tributaria. De hecho, como puede deducirse de la documental obrante en el expediente, y de la más documental que se aportará a lo largo del presente escrito, los hechos realmente acaecidos son los siguientes:

En fecha 24/11/2011 los que en su momento eran cónyuges, dentro de su proceso de crisis que finalmente ha derivado en divorcio, acuerdan la disolución de su sociedad de gananciales de modo tal que la vivienda que fue domicilio familiar se donaría a su hija menor, ya que no había posibilidad alguna de liquidar la finca, y por petición expresa del Sr P, la misma debía ser donada a la menor para que él abandonase la vivienda y la firmante pudiese permanecer en la misma hasta la mayoría de edad de la menor. El Sr P, igualmente impone la condición de que la vivienda sita en la calle ....(finca ZZZZ) de Z (Madrid) fuese donada a la menor. En consecuencia, por las causas expuestas, se procede a la firma de las escrituras de donación a las que se hace referencia en los puntos b1 y b2.

Que a efectos probatorios se acompañan Documento 1, fotocopia de Sentencia de Divorcio dictada por el Juzgado de primera instancia número 4 de Z, junto con copia del convenio regulador que aprueba la misma. Tal y como se puede comprobar, el Convenio regulador se firma en fecha 1 de junio de 2014, fecha posterior en unos días a la donación realizada por la firmante respecto de la finca ZZZZ (.....), con lo cual se puede concluir la certeza de lo expuesto por esta parte.

La teoría de la Administración en ningún caso puede prosperar puesto que, como se puede comprobar de las fechas en las que se producen los hechos, en ningún caso existía una responsabilidad previa derivada al Sr P ni la Sra M, es más, ni tan siquiera existía comunicación a la ahora compareciente de la existencia de unas actas de inspección a la mercantil X, S.L.U.

Que no es hasta el 15/04/2014 cuando se notifica el acuerdo de declaración de responsabilidad de responsabilidad a M y P, lo que evidencia que las disposiciones que se realizaron libremente en las fechas de 24/11/2011 jamás pueden guardar relación con la ocultación pretendida de contrario y más aún se deben a un acto de disposición realizado con objeto de un proceso de disolución de la sociedad conyugal y divorcio.

"TERCERA: Que como quiera que nos encontramos ante un tercero que no tiene conocimiento alguno sobre la existencia de deudas de la agencia tributaria de una sociedad, X, S.L.U. se trata de un tercero de buena fe, que en ningún caso puede ser perjudicado económicamente en la forma que se pretende por la administración.

Es decir, sin base ni justificación, se pretende derivar una responsabilidad a un tercero, que no tiene conocimiento alguno de los hechos alegados por la administración para la derivación, y, a mayor abundamiento, se pretende deducir una actuación defraudatoria de un tercero de buena fe, que ni tenía ni tiene conocimiento de la existencia de unas actas de infracción, ni tan siquiera de una deuda de la agencia tributaria."

(.....).

"CUARTA: Sin perjuicio de que esta parte se opone a la derivación de responsabilidad por no ser ajustada a derecho, igualmente debemos oponernos al importe de tal derivación, ya que, muy al contrario de lo que se manifiesta por el actuante, no se ajusta a la realidad, y de mantenerse vulneraría los derechos de L.

(.....).

4.- El acuerdo de declaración de responsabilidad responde a las alegaciones formuladas en el procedimiento por la representante de la declarada responsable en los términos siguientes:

**TERCERO.- TRAMITE DE AUDIENCIA Y RESPUESTA A LAS ALEGACIONES .**

Cabe manifestar lo siguiente en relación con las alegaciones planteadas durante el trámite de audiencia que se concedió a los interesados y señaladas en el punto CUARTO de los antecedentes de hecho antes enunciados.

En relación con la alegación primera en la que manifiesta su "desacuerdo con las notificaciones realizadas a una menor al no estar ésta en disposición de firma electrónica para poder acceder a notificaciones telemáticas y, de forma coetánea, poder defenderse de la derivación de responsabilidad que se pretende" hay que reseñar lo siguiente:

Los padres ostentan la representación legal de sus hijos, de conformidad con el artículo 192 del Código Civil: "Los padres que ostenten la patria potestad tienen la representación legal de sus hijos menores no emancipados".

Las notificaciones se han efectuado de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria, en materia de capacidad y notificaciones, en concreto:

Los artículos 44 a 47 de la Ley 58/2003 regulan la capacidad de obrar en el ámbito tributario, indicando el artículo 45 de dicha Ley, que "por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales".

El artículo 110 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece:

...2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

En el presente caso la notificación se ha realizado a la madre de la menor, como representante legal de la misma, por lo que la notificación se ajusta a los preceptos legales citados y produce todos sus efectos.

Lo que se ha notificado es el Acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, con la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia, en él se recogía una descripción de los elementos previos y esenciales para considerar que existe motivación, pues se pone en conocimiento del presunto responsable, la apreciación de que de forma previsible y no concluyente, concurren los presupuestos habilitantes para la declaración de responsabilidad.

El interesado ha podido examinar el expediente de la Dependencia Regional de Recaudación, que recoge todas las actuaciones realizadas, por lo que no puede apreciarse que haya sufrido indefensión, pues ha tenido conocimiento de todos los elementos esenciales.

En la alegación segunda manifiesta su desacuerdo con la motivación de la Administración para justificar la derivación al presumir que los hechos descritos en el Punto tercero, apartados a) y b) del acuerdo de declaración de responsabilidad se deben a la actividad del Sr P y la Sra M a fin de ocultar bienes frente a la Agencia Tributaria, indicando que "las donaciones producidas a la hija menor se producen como una condición impuesta por Don P para proceder a la disolución de la sociedad legal de gananciales y posteriormente al divorcio de ambos cónyuges".

En relación a dicha alegación señalar que las razones particulares que han motivado las donaciones no desvirtúan los hechos objetivos que fundamentan la derivación de responsabilidad, conforme establece el artículo 42.2 a) LGT y que concurren en el presente caso, ya que la capacidad económica de la donante ha quedado claramente mermada como consecuencia de dichas transmisiones.

En la misma alegación segunda manifiesta que en las fechas en que se producen las transmisiones "en ningún caso existía una responsabilidad previa derivada al Sr P ni la Sra M, es más, ni tan siquiera existía comunicación a la ahora compareciente de la existencia de unas actas de inspección a la mercantil X, S.L.U."

Como se ha expuesto en el fundamento de derecho segundo del presente acuerdo, en su apartado a) se indica que La ocultación/transmisión de bienes, no exige la existencia de una actuación de cobro administrativa previa, basta que la ocultación se realice en previsión a una actuación previsible, en este caso en la fecha 24/11/2011 en que se produce la donación de la nuda propiedad de la finca nº XXXX de Z, el devengo del Impuesto sobre sociedades 2009, e IVA 2009-2010 referidos a la entidad X, SL, se había producido así como las infracciones cometidas por la entidad X, SL de las que posteriormente fue declarada responsable Dª M, por su intervención directa en las mismas tal y como ha quedado acreditado en el expediente. En fecha 14/05/2014 en que se produjo por Dª M la donación pura, simple e irrevocable del pleno dominio del inmueble nº ZZZZ del Registro de la Propiedad de Z a su hija menor de edad se había producido la regularización de los impuestos citados y se habían notificado sendos acuerdos de inicio de procedimientos de derivación de responsabilidad frente a Dª M y frente a Don P en virtud del artículo 42.1 a) LGT, para el cobro de las deudas de la mercantil X, SL, por su participación activa en las infracciones tributarias cometidas por la sociedad, acuerdos de inicio notificados el 15/04/2014.

De los hechos anteriores se deduce que las transmisiones/ocultaciones de los bienes de Dª M mediante la donaciones a título gratuito a su hija menor Dª L de fechas 24/11/2011 y 14/05/2014 se produjeron ante el previsible nacimiento de las deudas por los Impuestos IVA 2009-2010 e IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2009 y de la posterior comprobación inspectora por falta de ingreso de su importe y su posterior exigencia a Dª M como consecuencia de su participación activa en las infracciones cometidas por dicha entidad, quedando de este modo minorado su patrimonio en el importe de dichas transmisiones, dificultando de este modo la acción de cobro por parte de la Administración Tributaria.

En el artículo de la Ley General Tributaria relativo 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.

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 líquida y exigible.

Es decir, la obligación de pago de la deuda nace para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación.

Una vez nacida la deuda, se puede entender nacida la responsabilidad por ocultación relativa a tal deuda.

La donación se presume hecha en fraude de acreedores. En este sentido, cabe resaltar que el artículo 643 del Código Civil, dispone "se presumirá hecha la donación en fraude de los acreedores cuando al hacerla no se hayan reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella."

En relación con la alegación tercera en la que manifiesta que D<sup>a</sup> L es un tercero de buena fe que no tiene ningún conocimiento de las deudas de la mercantil X, SL no pudiendo ser perjudicado en la forma en que pretende la administración.

Señalar que D<sup>a</sup> L es la hija de los donantes, menor de edad en el momento de producirse las donaciones. La primera donación en un momento en el que se había producido el devengo de las deudas de la mercantil y cometido las infracciones de las que posteriormente fueron declarados responsables los donantes. La segunda donación efectuada en fecha 14/05/2014 se produce en un momento en el que estaba en curso el procedimiento de derivación de responsabilidad por el artículo 42.1.a de la LGT, cuyo acuerdo de inicio se notificó en fecha 15/04/2014 a D<sup>a</sup> M.

Los progenitores aceptaron dicha donación actuando en representación legal de la menor.

En estos supuestos de representación, el representante puede no solamente manifestar la voluntad del representado, sino incluso formarla, de modo que en su intervención en los negocios jurídicos, tiene incluso libertad para generar la voluntad en nombre y representación de su representado recayendo sobre este las consecuencias del contrato.

Esto es habitual cuando los padres intervienen como representantes legales de sus hijos menores sometidos a su patria potestad, en un supuesto como el presente en el que es necesaria la aceptación de la donación, que sus propios progenitores hacen, de manera que los padres intervienen como donantes y donatarios, si bien en este caso en representación legal de estos.

De lo que se infiere que la donación se hizo con la finalidad de dificultar la actuación de la Administración Tributaria, sirviéndose para ello de tercera persona vinculada, en este caso su hija menor sin perder por ello el uso y disfrute de dichos bienes

La menor de edad, indudablemente no tenía la intención con su intervención en la donación del bien, propiedad de su madre, de impedir la actuación de la Administración Tributaria, sino que fueron sus representantes legales, los que de forma consciente y voluntaria, en su nombre y representación, realizan la conducta descrita en el citado artículo 42.2 LGT.

De manera que en dicha donación, la recurrente acepta la donación hecha por su madre, sustrayendo dicho inmueble a la Hacienda Pública, dado que sus padres (donan en nombre propio y aceptan en representación de su hija los bienes donados) denotan su intención con dicha donación de impedir la actuación futura de la Administración tributaria.

Por tanto, se considera que procede y es conforme derecho, el acuerdo de declaración de responsabilidad frente a la recurrente, titular de los bienes donados, al haber aceptado, representada por sus representantes legales, el citado bien con la intención de evitar la futura actuación de la Administración tributaria.

En la alegación cuarta manifiesta su desacuerdo con el alcance de la declaración de responsabilidad solicitando que el importe de la misma se establezca en función del valor de mercado del bien donado, descontando el importe de la deuda hipotecaria pendiente garantizada por dicho inmueble, eso sí, referida en este caso a la fecha de la donación, e imputando la totalidad de la carga hipotecaria al valor de la nuda propiedad donada.

En relación a dicha manifestación señalar que de acuerdo con el artículo 42.2.a de la Ley 58/2003 General Tributaria ...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...

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.

Se establece una responsabilidad por causar o colaborar en la ocultación/transmisión, hasta el importe de lo ocultado/transmitido en el momento en el que se produce dicha ocultación/transmisión.

Así para determinar el alcance de dicha transmisión no se está tomando ningún valor arbitrario por parte de la Administración, sino un valor que los propios participantes atribuyen en las escrituras de donación otorgadas a los bienes donados en el momento en que esta se produce y que es acorde a lo dispuesto en el artículo 1218 del Código Civil que establece que "Los documentos públicos ...harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes en cuanto a las alegaciones que en ellos hubiesen hecho los primeros".

De manera que para establecer el valor ocultado, se está al valor de los bienes en el momento de la donación y éste queda determinado por el atribuido en dicho momento por los propios contratantes, respetándose así lo previsto en el art. 42.2.a) LGT transcrito.

La Administración puede partir de la valoración efectuada por los propios interesados con motivo de la transmisión de los bienes. La simple solicitud de la práctica de tasación pericial contradictoria no supone, sin más, la aplicación de dicha tasación, pues esta solo se produce cuando la Administración tributaria haya procedido a la práctica de comprobación de valores, circunstancia que no consta que se haya producido en el presente caso en el que se ha limitado a aceptar como valor el fijado por las partes en el documento formalizado notarialmente. El hecho de tomar como valor esta valoración otorgada por las partes, no es un supuesto de comprobación de valores que pueda integrarse en ninguno de los previstos en el artículo 57.1 LGT, ni supone acudir a ninguno de los medios allí establecidos.

En cuanto a la deducción de la carga existente en el momento de la donación, ésta afecta a todo el bien y se detrae, de su valor total, y no solo del que se toma para la nuda propiedad, como pretende la interesada.

**SEGUNDO:** Notificado el acuerdo de declaración de responsabilidad el día 12 de mayo de 2015, Dña. M, en representación de su hija Dña. L, interpuso la reclamación nº 28-14745-15 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEAR, en adelante) mediante escrito presentado el día 9 de junio de 2015.

Las alegaciones realizadas fueron las que recoge del siguiente modo la propia resolución del TEAR:

**TERCERO.-** La representante de la reclamante, menor de edad, en el escrito de interposición, alega, en síntesis que los padres de la reclamante, dentro de un proceso de crisis que finalizó en divorcio, donaron la vivienda a su hija menor, la reclamante, por petición expresa del padre para que él abandonara la vivienda y la madre pudiera permanecer en la misma hasta la mayoría de edad de la menor; que escrito de alegaciones ante la Dependencia de Recaudación adjuntó copia de la sentencia de divorcio junto con copia del convenio regulador firmado con fecha 1 de junio de 2014, fecha posterior en unos días a la donación del inmueble

realizada a la hija menor de edad; que en esas fechas no existía una responsabilidad previa ni al padre ni a la madre, ni tan siquiera existía comunicación a la madre de la existencia de unas actas de inspección a la sociedad X, SLU; que ello evidencia que las disposiciones que se hicieron no pueden guardar relación con la pretendida ocultación a la Hacienda Pública sino que se deben a un acto de disposición realizado con objeto de un proceso de disolución de la sociedad conyugal y divorcio; que se pretende deducir una actuación defraudatoria de un tercero de buena fe que ni tenía ni tiene conocimiento de la existencia de unos actos de infracción ni de una deuda a la Agencia Tributaria; que los hechos están reflejados en documento público; que sin prueba que lo justifique, ni argumento más allá que el mero parentesco, se pretende desvirtuar la condición de tercero de buena fe del adquirente; que la reclamante es menor de edad y a la fecha del otorgamiento de las escrituras tenía diez años de edad, y, por tanto, no tenía conocimiento alguno sobre la existencia de deuda tributaria alguna; que la derivación de responsabilidad a sus padres se realiza tres años después de la firma de las escrituras; y que discrepa de la valoración dada a los inmuebles transmitidos.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 28 de septiembre de 2017 con base en los razonamientos siguientes (la negrita es nuestra):

**QUINTO.-** Las alegaciones formuladas ante este Tribunal son reiteración de las que se formularon en el trámite de audiencia ante la Dependencia de Recaudación y fueron desestimadas en el acuerdo impugnado con unos razonamientos que, salvo lo que más adelante se dirá, no han sido desvirtuados por esa reiteración de alegaciones que se han formulado ante este Tribunal, teniendo en consideración, en particular, que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de fecha 28 de mayo de 2015 (RG. 2457- 2015), recaída en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, con el carácter vinculante para este Tribunal Regional que le impone el artículo 242.4 de la Ley General Tributaria, ha fijado como criterio que la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria puede ser imputada a personas menores de edad, cuya actuación como causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos que constituyan el hecho causante de la responsabilidad se haya llevado a cabo por medio de representante; y que, asimismo, el Tribunal Central en resoluciones de recursos de la misma naturaleza de fechas 30 de octubre de 2014 (RG 120/2014) y de 29 de junio de 2017 (RG 4435-2016) ha fijado, respectivamente, los criterios de que en esos supuestos de responsabilidad la Administración tributaria, en orden a limitar el alcance de la responsabilidad, podrá aceptar la valoración que hayan dado las partes a los bienes ocultados/transmitidos y que en este caso no serán de aplicación lo dispuesto en los artículos 57 y 135 de la Ley General Tributaria por no consistir dicha valoración en una comprobación de valores, y de que la obligación del responsable tributario nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la ley configura para delimitar la responsabilidad, presupuestos que pueden darse antes que los órganos de aplicación de los tributos hayan iniciado actuaciones de comprobación, sin que el lapso temporal que pueda mediar entre el acto de ocultación o transmisión y el inicio, en su caso, de esas actuaciones de comprobación tenga trascendencia, pues el único período que condiciona la actuación de la Administración es el plazo de prescripción de la acción para el cobro de la deuda.

**SEXTO.-** Ahora bien, la representante de la reclamante ya alegó ante la Dependencia de Recaudación que las transmisiones se había efectuado en el marco de un proceso de disolución matrimonial a fin de establecer sus efectos y no con la intención de ocultar bienes a la Administración Tributaria, y esa alegación (que en realidad solo afectaría a la primera de las transmisiones) fue rechazada en el acuerdo impugnado con el mero fundamento de que las razones particulares que han motivado las donaciones no desvirtúan los hechos objetivos que fundamentan la derivación de responsabilidad, conforme establece el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, y que concurren en el presente caso, ya que la capacidad económica de la donante ha quedado claramente mermada como consecuencia de dichas transmisiones. Este Tribunal no puede confirmar, en esos términos, el acuerdo impugnado pues, como dice también el Tribunal Central (resolución de fecha 21 de febrero de 2012, RG. 4133-10), la procedencia de la declaración 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, y añade el Tribunal Central que 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. En definitiva, este Tribunal no puede confirmar el acuerdo impugnado en cuanto en él expresamente se prescinde de apreciar la intencionalidad del presunto responsable, basándose la declaración de responsabilidad únicamente en la existencia de unos presupuestos objetivos (existencia de transmisiones y merma de la capacidad económica del transmitente).

**TERCERO:** Frente a la resolución del TEAR, al considerarla gravemente dañosa y errónea, interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada alegando lo que sigue:

1.- El TEAR cita la resolución de 21 de febrero de 2012, R.G. 4133-10, de ese Tribunal Central, en cuyo fundamento de derecho tercero se dice "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".

De ello concluye el TEAR 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. En definitiva, este Tribunal no puede confirmar el acuerdo impugnado en cuanto en él expresamente se prescinde de apreciar la intencionalidad del presunto responsable, basándose la declaración de responsabilidad únicamente en la existencia de unos presupuestos objetivos (existencia de transmisiones y merma de la capacidad económica del transmitente)".

A la vista de este pronunciamiento son dos las afirmaciones a las que se debe hacer frente en el presente escrito de alegaciones:

- El declarado responsable puede demostrar que la finalidad de la ocultación o transmisión ha sido otra distinta de la de impedir la actuación de la Administración tributaria, y con esa demostración quedaría exento de responsabilidad.

- Se ha prescindido de apreciar la intencionalidad. La declaración de responsabilidad no puede basarse solo en la existencia de presupuestos objetivos (existencia de transmisiones y merma de la capacidad económica del transmitente), excluyendo la intencionalidad.

2.- La transmisión de que se trate y que constituya el presupuesto de hecho de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT -en el presente caso, la donación de inmuebles- no tiene por qué carecer de causa lícita y legal, ni tiene que ser irracional ni antieconómica, por más que estos últimos aspectos pudieran ser elementos adicionales a tomar en consideración para acreditar la ocultación.

Tal y como se dice en la resolución de ese Tribunal Central de fecha 14 de abril de 2009, R.G. 2512-07, en un caso de responsabilidad del artículo 131.5 de la Ley 230/1963, General Tributaria, antecedente del artículo 42.2.a) de la vigente LGT: "TERCERO: Se alega por la reclamante que el endoso de pagarés no supuso ilícito alguno. A este respecto, cabe señalar que, para que concurra el presupuesto de hecho previsto en la letra a) del artículo 131.5 de la LGT no es necesario que la relación entre el deudor principal y el responsable sea ilícita, puede tratarse de un negocio jurídico lícito, pero que existan indicios y circunstancias

que permiten deducir que ese negocio se ha realizado con la finalidad de impedir a la Administración tributaria la traba de los bienes del deudor. Tampoco es necesario que el presunto responsable sea el destinatario final de los bienes o derechos cuya traba se ha tratado de impedir, basta con que haya realizado actuaciones que permitan que dichos bienes o derechos se oculten o dejen de ser de titularidad del deudor y no puedan ser objeto de embargo".

Así pues, y salvo los casos contemplados por el artículo 1275 del Código Civil, relativo a la ilicitud de la causa en los contratos o su inexistencia, las transmisiones de bienes y derechos siempre tendrán una causa, que viene descrita en el artículo 1274 del mismo Código, se trate de donaciones u otras formas de transmisión, y alguna de esas transmisiones son, además, supuestos de hecho de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT, como se trata de argumentar en este escrito de alegaciones.

En este punto interesa citar la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de noviembre de 2017, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 590/2016. En ella se afirma que la doctrina jurisprudencial civil sobre la causa y los motivos de los negocios jurídicos resulta inaplicable a los supuestos de responsabilidad solidaria en el ámbito tributario, que tienen sus propios presupuestos y requisitos. Es decir, para las partes intervinientes, la validez y eficacia del negocio jurídico en que se materializó la transmisión, así como la subrogación del adquirente en la deuda hipotecaria que pesaba sobre la finca transmitida, no constituyen circunstancias excluyentes de la responsabilidad solidaria contraída por el adquirente para con la Administración tributaria, precisamente por cumplirse los distintos requisitos establecidos en la LGT para su declaración.

La transmisión de inmuebles a una hija puede justificarse siempre, casi con cualquier motivo, incluido el de la mera liberalidad. Otra cosa distinta es pretender que resulta obligatoria la donación en un procedimiento de divorcio de los padres, de manera que no pueda atribuirse a los donantes otra intención distinta que la de dar cumplimiento a los requisitos legales para obtenerlo.

Ese Tribunal Central se ha pronunciado recientemente en un caso similar al presente, en su resolución de 23 de marzo de 2018, R.G. 5149-15. Se trata de la ocultación formalizada en donación a la hija del deudor, justificada por la donataria responsable como parte del procedimiento de separación matrimonial de sus padres. Ese Tribunal ha confirmado la declaración de responsabilidad solidaria, estimando el recurso de alzada interpuesto por este Departamento contra una resolución de otro Tribunal Económico-Administrativo Regional. En esta resolución, y entre otras cosas, ese Tribunal Central dice (fundamento de derecho tercero): "Ahora bien, también en este punto, a juicio de este Tribunal Central, las conclusiones de la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN son acertadas: la donación de bienes a los hijos no resulta ser una consecuencia habitual, que derive necesariamente y en todo caso, de un proceso de separación matrimonial (además, en el presente supuesto, según consta en las escrituras públicas de donación, se transmitieron bienes privativos de D...., que estaba casado en régimen de separación de bienes, por lo que, en principio, no resultaba probable que estos bienes pudieran verse afectados por el proceso de divorcio y la disolución del correspondiente régimen económico matrimonial). Por consiguiente, las explicaciones aportadas por la interesada no parecen justificar razonablemente la causa de dicha liberalidad".

3.- El Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de junio de 2014, recurso nº 2866/2012, fundamento de derecho quinto -y en el mismo sentido sentencias suyas posteriores y de la Audiencia Nacional, así como múltiples resoluciones de ese Tribunal Central-enumera los requisitos de la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT del siguiente modo (la negrita es añadida):

Los requisitos de hecho de este artículo, son:

1. La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad.
2. Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria, entendiéndose por ocultación « cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...) », tal y como señala el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 24 de febrero de 2009, dictada en virtud de recurso extraordinario para la unificación de criterio; y por causar o colaborar cualquier acto positivo dirigido a la ocultación de bienes o derechos, « como puede ser una donación simulada a un familiar, la venta de bienes a familiares por precio inferior al de mercado, así como la modificación del régimen económicomrimonial » supuestos estos que encajan en el citado precepto, evitándose con ello la necesidad de acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión, para la defensa del crédito público, exigiéndose en el responsable un « animus noscendi » o « sciencia fraudes », es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.
3. Como dice la sentencia recurrida, en su Fundamento de Derecho Tercero, 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.

Por lo tanto, no se trata tanto de que el responsable tenga la intención de impedir la actuación de la Administración tributaria a que se refiere el artículo 42.2.a) de la LGT -que en este caso además se cumple-, sino de que se tenga la conciencia o el conocimiento de que se le produce un perjuicio, cuestión esta que resulta evidente por cuanto la donante quedó sin patrimonio para hacer frente a la deuda y el representante de la donataria, su padre, y la propia donante conocían perfectamente tanto la existencia de las deudas tributarias como la situación patrimonial de esta última.

4.- Corresponde a la Administración tributaria probar que tales requisitos se dan en cada caso concreto, acreditando por lo tanto que la finalidad de la ocultación ha sido la de impedir la actuación de la Administración tributaria, tal como exige el artículo 42.2.a) de la LGT, con el sentido dado por el Tribunal Supremo en sus sentencias.

Como cabe suponer, ni el deudor principal ni los que sean causantes o colaboradores de la ocultación de que se trate harán declaración expresa de su intención, motivación y finalidad de impedir a la Administración tributaria el cobro de su crédito, en el negocio jurídico perfectamente válido que la formalice, que suele consistir en una compraventa, una suscripción de acciones o participaciones o, como en este caso, una donación. Así pues, para desvelar esa finalidad, que salvo confesión de parte queda oculta en la conciencia de los intervinientes, resulta necesario establecer una presunción, admitida en materia tributaria por el artículo 108 de la LGT, en cuyo apartado 2 se dispone que Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, que no hace sino seguir lo establecido en el artículo 386 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil.

Respecto de la prueba por medio de indicios puede citarse la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de marzo de 2014, nº de recurso 391/2012, que en su fundamento de derecho cuarto dice que "La decisión voluntaria y consciente de proceder a la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba, es una decisión interna que únicamente puede ser conocida por los terceros por el método deductivo de forma que, partiendo de la existencia de unos hechos conocidos, se llegue al

conocimiento de otros desconocidos, siempre que exista un enlace preciso y directo entre ambos según las reglas del conocimiento humano."

En el mismo sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de enero de 2016, nº de recurso 12/2015.

De la aplicación de cuanto queda dicho al caso de la donación a Dña. L, hecha por su madre Dña. M, resulta lo siguiente, ya puesto de relieve en el propio acuerdo de declaración de responsabilidad: La deudora principal, concedora del devengo total de la deuda e incluso, en el caso de la segunda donación, del inicio del procedimiento para declararla responsable solidaria de la sociedad deudora principal, donó a su hija los inmuebles de su propiedad sin reservarse patrimonio suficiente para hacer frente a tales deudas. Estas donaciones se hicieron con la excusa de un procedimiento de divorcio para el que no constituye un requisito legal, con lo que resulta evidente que las donaciones fueron realizadas para ocultar su patrimonio, que debió destinarse al pago de sus deudas.

La exigencia del otro cónyuge y padre de la donataria -así como su representante en las donaciones-, de que la primera donación se hiciera como parte del procedimiento de divorcio, no puede ser aceptada como finalidad de la misma en detrimento del crédito tributario porque este no está supeditado ni a esa imposición ni a ninguna otra. Por otra parte, dada la condición de responsable de X, S.L.U., del representante legal de la donataria y el conocimiento de la deuda tributaria y de la situación patrimonial de la donante, consecuencia de la relación familiar y profesional de ambos, puede deducirse con toda claridad que esa condición fue parte del hecho mismo de la ocultación, para lograr el efecto finalmente conseguido ante el TEAR.

Interesa añadir que si el TEAR hubiera sido congruente con su propio razonamiento debería haber confirmado la responsabilidad en cuanto a la segunda donación, puesto que no formaba parte de condición impuesta por el marido en relación con el divorcio.

5.- Pero es que además -y ante todo-, cuando la ocultación consiste en una donación, la Administración tributaria no tiene que probar si la finalidad de la misma es la de impedir su actuación, de si el responsable tenía conciencia o conocimiento de que se produciría un perjuicio, porque esta finalidad constituye una presunción ex lege. En efecto, el artículo 643 del Código Civil establece:

No mediando estipulación respecto al pago de deudas, sólo responderá de ellas el donatario cuando la donación se haya hecho en fraude de los acreedores.

Se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella.

Además, y con carácter general, el artículo 1297 del mismo Código, párrafo primero, establece que Se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito.

Se recogen a continuación, por su interés para el caso, diversas sentencias en las que se analizan tanto las donaciones como las presunciones en relación con la responsabilidad solidaria:

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 353/2013.

Cónyuges con deuda tanto devengada como de próximo devengo hacen donación de bienes a su hija. Este fallo argumenta que la despatrimonialización por salida de bienes del deudor hacia una persona vinculada, mediante donación, es clara y su finalidad debe entenderse que no es otra que impedir la traba, siendo perfectamente aplicable el artículo 643 del Código Civil.

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de marzo de 2016, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 174/2015.

Esta sentencia afirma que la existencia de deudas devengadas en el deudor principal, conociendo el administrador del obligado principal su existencia y que no van a ser atendidas, así como la futura declaración de responsabilidad que le corresponde a este, acreditan la scientia fraudis en el donatario, en aplicación de presunciones civiles de los artículos 643 y 1291.3º del Código Civil. El hecho de que la Administración tributaria se viera obligada a declarar la responsabilidad solidaria de la donataria es la mejor prueba de que el donante no se ha reservado bienes suficientes para atender sus deudas.

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de febrero de 2018, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 515/2015.

En un caso en que el administrador de la sociedad deudora, poco después del inicio de las actuaciones de comprobación de esta por parte de la Administración tributaria.

El administrador y su esposa otorgaron capitulaciones matrimoniales, correspondiéndole a ella los bienes mejor valorados y de más fácil realización, y a él tan solo las acciones de una mercantil insolvente. En este caso también resulta palmario que la prueba sobre la ocultación solo puede obtenerse a través de presunciones. La sentencia llega a afirmar que si alguien, al otorgar un negocio, no participa de la mala fe, deberá promover su nulidad al tiempo de conocer su deuda y no haberlo hecho acredita su participación en el fraude de acreedores.

- Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de septiembre de 2012 y de 5 de noviembre de 2013, Sala de lo Civil, recursos de casación 560/2010 y 2157/2011.

Una síntesis de ambas es que lo determinante es el daño, y la culpabilidad aparece como la falta de justificación de dicho daño en base a una diligencia media, que obligaba a conocer el daño que se causa al acreedor por parte del adquirente, teniendo en cuenta que:

- En una transmisión a título lucrativo o gratuito, el fraude es relevante por sí mismo, sin acudir al plano de la conciencia o de la culpabilidad.

- En una transmisión a título oneroso, el tercero adquirente solo quedara indemne en el caso de que no tuviese por qué conocer que la transmisión generaba una situación de insolvencia en el transmitente, pero no cuando ya se hubiera dictado sentencia o librado mandamiento de embargo (en estos casos la presunción juega en contra del tercero).

Hay además una resolución reciente de ese Tribunal Central de pertinente cita en este punto. Se trata de la resolución de 26 de octubre de 2017, R.G. 6425-16, en la que se dice en unificación de criterio que la ocultación puede acreditarse por medio de pruebas indiciarias y presunciones.

6.- Por lo tanto, corresponde destruir esa presunción al propio donatario, no resultando suficiente a tal efecto alegar que se trataba de una condición impuesta por el cónyuge de la donante, porque carece de la facultad de condicionar la acción de cobro de la Administración tributaria. Como ya se indicó en ese Tribunal Central en su resolución para unificación de criterio de 24 de febrero de 2009, R.G. 205-09 (la negrita es añadida): "Es decir, la obligación de pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice

operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación".

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del recurso y la fijación del siguiente criterio:

1.- A la acreditación de que se ha producido una ocultación o transmisión de bienes o derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, que le corresponde efectuar a esta, no puede oponerse que esa ocultación o transmisión consiste en un negocio jurídico válido.

2.- Tampoco puede oponerse la existencia de intención o pretensión del responsable, distinta de la de impedir la actuación de la Administración tributaria, en el caso en que pudieran darse a la vez. Por lo tanto, aunque pueda esgrimirse por el responsable una finalidad distinta respecto de la transmisión realizada, la existencia simultánea de la finalidad de ocultación en ese mismo acto -que puede acreditarse incluso con indicios-, determina que se cumpla el requisito necesario para declarar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT.

3.- En el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, se presumirá siempre que se ha hecho con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, correspondiendo al responsable probar lo contrario.

**CUARTO:** El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO:** Dispone el artículo 42.2.a) de la LGT:

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.

Este Tribunal Central señaló 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 consuma 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."

El TEAR anula el acto de declaración de responsabilidad al entender que "en él expresamente se prescinde de apreciar la intencionalidad del presunto responsable, basándose la declaración de responsabilidad únicamente en la existencia de unos presupuestos objetivos (existencia de transmisiones y merma de la capacidad económica del transmitente)". A juicio del TEAR, por tanto, el órgano de recaudación no ha acreditado que la participación del declarado responsable en la ocultación de los bienes lo haya sido de forma intencionada, esto es, con la voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, pues, en su opinión, la declaración de responsabilidad descansa tan sólo en la existencia de las transmisiones y en la merma de la capacidad económica del transmitente.

A tal conclusión llega el TEAR por el hecho de que a la alegación formulada por la interesada en el procedimiento de declaración de responsabilidad de que "las donaciones producidas a la hija menor se producen como una condición impuesta por Don P para proceder a la disolución de la sociedad legal de gananciales y posteriormente al divorcio de ambos cónyuges", el órgano de recaudación contesta que "las razones particulares que han motivado las donaciones no desvirtúan los hechos objetivos que fundamentan la derivación de responsabilidad, conforme establece el artículo 42.2 a) LGT y que concurren en el presente caso, ya que la capacidad económica de la donante ha quedado claramente mermada como consecuencia de dichas transmisiones".

Es verdad que a la vista del acuerdo de declaración de responsabilidad puede concluirse que, pese al tenor literal de la contestación a la alegación mencionada, el órgano de recaudación no motivó la declaración de responsabilidad únicamente en presupuestos objetivos (existencia de transmisiones y merma de la capacidad económica del transmitente) sino también en la intencionalidad del declarado responsable, manifestada en la de su representante. Así, en dicho acuerdo se señala expresamente en relación con la transmisión de la finca nº XXXX, que "Dª M no perdió el uso y disfrute del inmueble al reservarse, junto a su cónyuge, el usufructo del bien, de lo que se infiere que la donación se hizo con la finalidad de dificultar la actuación de la Administración Tributaria, sirviéndose para ello de tercera persona vinculada, en este caso, su hija". Análogamente, respecto de la transmisión de la finca nº ZZZZ dice el acuerdo que "Dª M no perdió el uso y disfrute del inmueble de lo que se infiere que la donación se hizo con la finalidad de dificultar la actuación de la Administración Tributaria, sirviéndose para ello de tercera persona vinculada, en este caso, su hija". En definitiva, pues, el hecho de que la transmitente mantuviera el uso y disfrute de los inmuebles donados pone de manifiesto, a juicio del órgano de recaudación, la intención del declarado responsable -personificada en la de sus representantes- de impedir la actuación de la Administración tributaria.

Sea como fuere, lo cierto es, sin embargo, que el TEAR anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad no porque aceptara en la actuación del declarado responsable una intención (manifestada por sus representantes) distinta de la de impedir la actuación de la Administración tributaria, concretamente la de realizar las transmisiones en el marco de un proceso de disolución matrimonial, sino por no haberse acreditado por el órgano de recaudación la intención del declarado responsable de impedir tal actuación.

Llegados a este punto este Tribunal Central debe plantearse si es procedente o no admitir a trámite el presente recurso extraordinario de alzada.

El artículo 242.1 de la Ley General Tributaria dispone en qué casos se admitirá este recurso que, como tal medio extraordinario, tiene motivos tasados de impugnación, señalando:

Artículo 242. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico- administrativos regionales y locales y por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico- Administrativos del Estado o de los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico- administrativos regionales o locales o los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones".

En el ámbito del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio resulta trascendente que los criterios que sostiene el recurrente no guardan relación con el criterio razonado por la resolución del TEAR recurrida.

La circunstancia señalada anteriormente de que el TEAR anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad no porque aceptara en la actuación del declarado responsable (manifestada por sus representantes) una intención distinta de la de impedir la actuación de la Administración tributaria, concretamente la de realizar las transmisiones en el marco de un proceso de disolución matrimonial, sino por no haberse acreditado por el órgano de recaudación la intención del declarado responsable de impedir tal actuación, determina la inadmisión del presente recurso extraordinario de alzada en cuanto a los dos primeros criterios cuya unificación pretende el Director recurrente. Y es que el TEAR no basó la anulación del acuerdo impugnado en que las donaciones de inmuebles constituyeran negocios jurídicos válidos realizados en el marco de un proceso de disolución matrimonial sino en la ausencia de acreditación de intencionalidad perjudicial para la Administración en el declarado responsable por parte del órgano actuante.

Así las cosas, no es admisible a trámite el presente recurso extraordinario de alzada en cuanto a los dos primeros criterios cuya fijación pretende el Director recurrente, por apreciarse incongruencia entre lo solicitado en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que los criterios aplicados son dañosos y erróneos, lo que no se produce en el presente caso, en cuanto los criterios considerados como tales por el recurrente no son los sostenidos por el Tribunal Regional en su resolución.

**TERCERO:** El tercer criterio cuya fijación pretende el Director recurrente es el siguiente: "En el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, se presumirá siempre que se ha hecho

con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, correspondiendo al responsable probar lo contrario".

**CUARTO:** Dispone el artículo 643 del Código Civil:

Artículo 643. [ Donación en fraude de acreedores]

No mediando estipulación respecto al pago de deudas, sólo responderá de ellas el donatario cuando la donación se haya hecho en fraude de los acreedores.

Se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores, cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella.

Debemos recordar que el órgano de recaudación actuante consideró que la donación se presumió hecha en fraude de acreedores, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 643 del Código Civil.

El Director reprocha al TEAR no haber presumido la intencionalidad del declarado responsable de impedir la actuación de la Administración cuando, como sucede en el caso examinado, la ocultación/transmisión consistió en una donación que dejó al donante sin bienes suficientes, cosa que, a su juicio, debería haber hecho porque dicha intencionalidad constituye una presunción ex lege establecida en el artículo 643 del Código Civil. Es decir, según el Director, cuando la ocultación consiste en una donación que deja al donante sin bienes suficientes para pagar las deudas, la Administración tributaria no tiene que probar si la finalidad de la misma es la de impedir su actuación, de si el responsable tenía conciencia o conocimiento de que se produciría un perjuicio, porque esta finalidad constituye una presunción ex lege.

La responsabilidad del deudor, patrimonial y universal, es la principal garantía con que cuenta el acreedor para la satisfacción de su derecho de crédito, y a ella se refiere de forma expresa el artículo 1.911 del Código Civil, que afirma que el deudor responde del cumplimiento de las obligaciones contraídas con todos sus bienes presentes y futuros. Siendo la responsabilidad patrimonial universal del deudor la principal garantía con que cuenta el acreedor, nuestro ordenamiento regula distintos medios de protección del crédito inspirados en ella, dirigidos a lograr la satisfacción del acreedor cuando el deudor no cumple voluntariamente con aquello a lo que está obligado. De este modo, junto a la posibilidad que tiene el acreedor de reclamar directamente del deudor e iniciar un proceso a tal fin, cobrándose con lo percibido, el artículo 1.111 del Código Civil contempla otros dos remedios para el caso en que su intento de lograr satisfacción persiguiendo el patrimonio del deudor se vea obstaculizado: las acciones subrogatoria y revocatoria o pauliana.

El artículo 1.111 del Código Civil establece que "Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se les debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de éste con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho".

El segundo inciso del artículo 1.111 del Código Civil contempla la llamada acción revocatoria o pauliana, remedio que la ley concede a los acreedores dotándoles del poder jurídico necesario para impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho de crédito. Su naturaleza es de acción rescisoria, refiriéndose a ella el artículo 1291.3º del Código Civil cuando habla de la rescisión de los contratos "celebrados en fraude de acreedores, cuando éstos no puedan de otro modo cobrar lo que se les deba".

La acción revocatoria o pauliana es, por tanto, un medio de protección del crédito cuyos requisitos, según se desprende de la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, se reducen a los dos siguientes: (i) perjuicio del acreedor (eventus damni), que queda sin posibilidad de percibir su crédito; y (ii) fraude al derecho de crédito de que es titular el acreedor (consilium fraudis), sin que sea preciso la intención de dañar (animus nocendi) sino que basta la conciencia del perjuicio (scientia fraudis), la cual se presume en los actos realizados a título gratuito, tal como señala el artículo 1297 del Código Civil, a cuyo tenor "Se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito".

Por perjuicio al acreedor debe entenderse una disminución del patrimonio del deudor de tal entidad que el acreedor se quede sin la posibilidad de satisfacer su derecho actuando directamente sobre aquél, esto es, con los bienes y derechos del activo. Al requisito del fraude alude el propio artículo 1.111 del Código Civil cuando exige que el acto haya sido "realizado en fraude de su derecho".

Debido a su naturaleza rescisoria el efecto jurídico propio de la acción pauliana es dejar sin efecto el acto o negocio jurídico impugnado por fraudulento. La rescisión alcanza al tercero que celebró el acto o negocio jurídico con el deudor en fraude del crédito que ostenta el acreedor, pero únicamente si se realizó a título gratuito (por presumirse el fraude) o a título oneroso si se demuestra la complicidad del adquirente.

Para que proceda el ejercicio de la acción pauliana se requiere que el deudor carezca de bienes suficientes para atender el pago del crédito en cuestión. Es el llamado requisito de subsidiariedad de la acción pauliana, establecido en el propio artículo 1.111 del Código Civil y más explícitamente en el artículo 1.294 de dicha norma. También se requiere que la transmisión que se impugna sea fraudulenta. De este modo, la no concurrencia del primero de los requisitos señalados conlleva lógicamente la ausencia del segundo, pues al no entrañar la transmisión impugnada ningún perjuicio para el acreedor, no puede ser calificada de fraudulenta.

El artículo 643 del Código Civil regula el ejercicio de la acción pauliana por los acreedores respecto de quienes recibieron por donación bienes de su deudor. El requisito de la subsidiariedad en este caso se pone de manifiesto al exigirse que el donante no se reserve bienes bastantes para el pago de las deudas. De esta manera, si el donante se reservara bienes bastantes para el pago de las deudas la donación no podrá ser declarada fraudulenta.

Sentado lo anterior es preciso señalar que aunque tanto la acción revocatoria o pauliana como la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT) constituyen medidas que el ordenamiento prevé para la protección del crédito del acreedor (en el segundo caso, siempre la Administración pública) frente a actuaciones fraudulentas del deudor, no debe olvidarse que se trata de figuras jurídicas distintas, cuya regulación es también diferente. Así, por ejemplo, en la primera, el efecto de su ejercicio es la rescisión del negocio jurídico celebrado en fraude de acreedores mientras que en la segunda lo que se pretende no es tal rescisión sino declarar responsable del pago de las deudas al adquirente que colaboró en dicho negocio jurídico fraudulento.

De la regulación de la acción revocatoria o pauliana contenida en el Código Civil y, en particular, de lo dispuesto en su artículo 643, párrafo segundo, se colige que cuando el donante no se reserve bienes bastantes para pagar las deudas, se presumirá que la donación que realice lo ha sido en fraude de acreedores. En este caso, por tanto, sólo será necesario que exista el perjuicio del acreedor, porque el otro requisito, el fraude al derecho de crédito, se presume.

La enajenación a título gratuito sin que el donante se haya reservado bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a la donación es, por tanto, objetivamente fraudulenta. No es necesaria, pues, la participación del adquirente en el fraude. Para dar lugar a la rescisión de la donación no se exige, por tanto, la mala fe del donatario. En este sentido se manifiesta la sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia (Sección 8ª) de 16/04/2004 (Rec. nº 179/2004) y la sentencia de la Audiencia Provincial de Almería (Sección 3ª) de 02/03/2004 (Rec. nº 384/2003). Dice la primera de ellas:

En cuanto al requisito del elemento subjetivo conocido como «consilium fraudis», sobre dicho concepto se destaca en la STS de 14 de diciembre de 1993 ( RJ 1993, 9885) que para el nacimiento del mencionado fraude no se exige una intención claramente dolosa, sino únicamente una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio, y en la misma línea la STS de 24 de abril de 2001 ( RJ 2001, 2031) , puntualiza que «tampoco es exigible para el éxito de la acción rescisoria un ánimo de perjudicar, bastando la conciencia del perjuicio ( SSTS 17 de julio de 1990 [ RJ 1990, 5944] , 23 de octubre de 1990 [ RJ 1990, 8036] , 27 de noviembre de 1991 [ RJ 1991, 8493] y 6 de junio de 1992 [ RJ 1992, 5006] )». Dicho esto, la Sala entiende que el legislador sienta presunciones de fraude. Las enajenaciones a título gratuito se presumen siempre fraudulentas (artículo 1297, 1º del Código Civil [ LEG 1889, 27] ). No cabe prueba en contrario. La enajenación a título gratuito, sin que al hacerla el donante se haya reservado bienes bastantes para pagar las deudas, es objetivamente fraudulenta. Y no es necesaria la participación del adquirente en el fraude.

Por lo que respecta a la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT es doctrina reiterada de este Tribunal Central, como señala la resolución de 27 de julio de 2019 (RG 276/2017) arriba citada, que para que opere dicho supuesto de responsabilidad resulta necesario "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)".

La citada resolución de 27 de julio de 2019 añade que: "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".

De lo expuesto se infiere que así como en el ámbito de la acción revocatoria o pauliana la donación efectuada por el donante sin reservarse bienes suficientes para pagar las deudas se entiende realizada siempre en fraude de acreedores, con independencia de la buena o mala fe del donatario, en el supuesto de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT la norma exige siempre acreditar que el declarado responsable ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Ello implica que si bien la Administración, en un supuesto en el que concurren las circunstancias del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, para ejercitar la acción pauliana en defensa de su crédito no necesita probar la mala fe del donatario-adquirente, sí deberá hacerlo cuando lo que pretenda es declarar responsable de las deudas al donatario en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT.

El artículo 7 de la LGT dispone:

#### Artículo 7. Fuentes del ordenamiento tributario

"1. Los tributos se regirán:

a) Por la Constitución.

b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.

c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.

d) Por esta Ley, por las Leyes Reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de Ley cuando así lo establezca expresamente la propia Ley.

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común".

Los preceptos del derecho común, en este caso del Código Civil, tienen carácter supletorio en todo aquello no regulado por la normativa tributaria, por la LGT en este caso.

La aplicación supletoria del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, en el ámbito de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT alcanza tan sólo a lo no regulado en este último precepto.

Pues bien, el artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil presume siempre hecha la donación en fraude de los acreedores, cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella. Como se indicó anteriormente, esta presunción del carácter fraudulento de la donación en las circunstancias señaladas implica la participación del donante en el fraude pero no la mala fe del donatario que, no obstante, se verá alcanzado en todo caso (haya actuado con buena o mala fe) por los efectos rescisorios inherentes a la acción revocatoria o pauliana.

Por otro lado, es doctrina de este Tribunal Central, como se señaló en la resolución de 27 de junio de 2019 (RG 276/2017) parcialmente transcrita en el Fundamento de Derecho segundo de la presente resolución, que para que se dé el supuesto de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT es necesaria 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.

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 nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis).

Así las cosas, cuando en el ámbito de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT se ponga de manifiesto que la transmisión u ocultación ha consistido en una donación en la que el donante no se haya reservado bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella, operará la presunción ex lege del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera 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. Pero dicha presunción no permitirá, sin embargo, a la Administración tributaria, tener por acreditada que la participación del donatario en la ocultación responde a su mala fe, pues, como se indicó anteriormente, la presunción del carácter fraudulento de la donación en las circunstancias señaladas en el artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, implica la participación del donante en el fraude pero no la mala fe del donatario.

Por lo tanto, en el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, deberá acreditar que éste ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda DECLARARLO INADMISIBLE en cuanto a los dos primeros criterios cuya unificación solicita y DESESTIMARLO en cuanto al tercero, fijando el criterio siguiente:

En el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, deberá acreditar que éste ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado."