

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/01036/2020/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **16/03/2021**

**Asunto:**

Procedimiento de recaudación. Responsabilidad del artículo 42.2.a). Posibilidad de que los actos destinados a disminuir el valor de realización para la Hacienda Pública de bienes y derechos puedan entenderse como "ocultación de bienes o derechos del obligado al pago", aunque no se produzca cambio en la titularidad de los mismos.

**Criterio:**

A los efectos del artículo 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha de entenderse que también puede ser ocultación de bienes o derechos del obligado al pago, los actos que aun no conllevando la pérdida por el deudor de la titularidad del bien, dificultan la acción ejecutiva de la Administración tributaria para el cobro de las deudas por disminuir el valor de realización del bien para la Hacienda Pública.

Unificación de criterio

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT  
42.2.a)

**Conceptos:**

Bienes  
Derechos  
Embargos  
Ocultación  
Responsables solidarios  
Titularidad  
Valor de realización

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 16 de marzo de 2021

RECURSO: 00-01036-2020

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION AEAT - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, 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 la Comunidad Valenciana, de 17 de abril de 2019, recaída en la reclamación nº ..., interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria.

### ANTECEDENTES DE HECHO

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

1.- Por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT se dictó acuerdo el 23 de julio de 2015 por el que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, se declaró a Don J responsable solidario de las deudas de la entidad M, S.L. con un alcance de 76.088,00 euros. Dicho acuerdo se notificó el 29 de julio de 2015.

El acuerdo de inicio del citado procedimiento de derivación había sido notificado al interesado el 23 de junio de 2015.

2.- Del acuerdo de declaración de responsabilidad y demás documentos incorporados al expediente cabe destacar lo siguiente:

2.1) La entidad M, S.L. fue objeto de un procedimiento de inspección iniciado el 25 de septiembre de 2012. Las actuaciones inspectoras se extendieron al Impuesto sobre el Valor añadido, 2009 a 2011, y al Impuesto sobre Sociedades, 2009 a 2010. Las actas de inspección fueron firmadas en conformidad el 4 de junio de 2013.

El resultado de las actuaciones inspectoras fue la contracción de liquidaciones y sanciones tributarias con el siguiente detalle

CONCEPTO	CUOTA	INTERESES	TOTAL
Imp. Sociedades 2009/10	18.845,40	2.551,27	21.396,67
IVA 2009/11	43.475,88	6.380,15	49.856,03
Sanción Imp. Sociedades 2009/10	11.756,41		11.756,41
Sanción IVA 2009/11	36.715,25		36.715,25
Pérdida reducción sanción IVA 2009/11	12.238,45		12.238,45
Pérdida reducción sanción Imp. Sociedades 2009/10	3.918,81		3.918,81
TOTAL	126.950,20	8.931,42	135.881,62

2.2) Vencido el plazo de ingreso en período voluntario sin que las liquidaciones y sanciones tributarias fueran ingresadas, se dictaron providencias de apremio por importe total, incluyendo el recargo de apremio, de 163.057,94 euros. En el expediente de apremio se dictaron diligencias de embargo de saldos bancarios trabándose un importe de 48,92 euros. Las diligencias de embargo de créditos fueron infructuosas. Con fecha 5 de noviembre de 2014 se notificó el embargo sobre un bien inmueble de la mercantil, practicándose la correspondiente anotación preventiva de embargo sobre dicha finca registral. La citada finca está gravada con las siguientes cargas según información del Registro de la Propiedad:

*HIPOTECA UNILATERAL A favor de la entidad ..., que reconoce la mercantil M, S.L., haber recibido del Banco, un préstamo de 131.000 euros de principal, en un plazo de 120 meses contados a partir del 31 de octubre de 2.011, siendo la fecha de la primera cuota el 30 de noviembre de 2.011, y el pago de la última cuota el 31 de octubre de 2.021. La carga total, incluido principal, intereses y costas asciende a 220.080,00 euros.*

*HIPOTECA, A favor de Doña A y su esposo Don B en cuanto a 24'28% con carácter ganancial; y a favor de Doña M y su esposo Don J en cuanto a 75'72% con carácter ganancial, que la mercantil M, S.L. reconoce ADEUDAR la suma de 24.400 euros a Doña A y su citado esposo, y la suma de 76.088 euros a Doña M y su citado esposo, que el importe total de la deuda deberá ser devuelto en un plazo de 20 años a contar desde el 31 de enero de 2.013, mediante pagos anuales, y la cantidad adeudada no devengará interés alguno; el tipo de interes de demora al 5%; tasado para subasta en 300.000 euros; respondiendo la finca de este número de la devolución del principal de 100.488 euros, de los intereses de demora al tipo del 5% por plazo de un año, y de un 20% del principal que se fija como ampliación eventual para costas y gastos, en total 125.610,00 euros.*

*Embargo de la TESORERIA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL por cuantía total de 2.901.17 euros, incluidos intereses y costas.*

*EMBARGO ADMINISTRATIVO a favor de EXCMO. AYUNTAMIENTO DE (...), por cuantía total de 8.757,42 euros, incluidos intereses y costas.*

2.3) Con fecha 15 de diciembre de 2014 fue dictada diligencia para no ejecutar por subasta el bien inmueble embargado por las razones siguientes:

*El inmueble embargado anterior, finca registral nº (...), inscrita en el Registro de la Propiedad Nº 2 de (...), tiene una tasación, según escritura de hipoteca de fecha 31 de enero de 2013 de 300.000,00 euros.*

*Consta asimismo en el expediente de referencia que, dicho inmueble, aparece gravado con cargas o gravámenes anteriores y preferentes al derecho anotado de la Hacienda Pública.*

*A la vista de los datos que anteceden y dado que el valor del inmueble es inferior a la cuantía de los gravámenes inscritos o anotados con anterioridad al derecho de la Hacienda Pública del Estado, se presume la imposibilidad de venta en subasta de dicho bien, por lo que se entiende no procede instar dicha enajenación, dado su coste de realización y su previsible nulo resultado.*

2.4) En cuanto a la hipoteca a favor de Don J y otros que se ha mencionado en el punto 2.2, fue constituida, iniciado ya el procedimiento de inspección de la entidad M, S.L., mediante escritura pública de 31 de enero de 2013 en la que M, S.L. reconoció adeudar a Doña A y Don B la cantidad de 24.400,00 euros y a Doña M y Don J el importe de 76.088,00 euros.

Las cantidades adeudadas por M, SL a Dña. M y a Don J procedían, según la citada escritura pública, del reconocimiento de créditos o préstamos realizados por los citados comparecientes en las siguientes cantidades y fechas: 5.900,00 euros (18/11/2003), 1.000,00 euros (22/01/2004), 12.000,00 euros (02/06/2004), 12.688,00 euros (15/06/2004), 6.500,00 euros (03/09/2004), 18.000,00 euros (12/01/2005), 6.000,00 euros (24/06/2005) y 14.000,00 euros (27/11/2006). El plazo de devolución de los préstamos concedidos era de 20 años a contar desde el 31/01/2013, mediante pagos anuales, sin devengo alguno de intereses.

2.5) Mediante escritura pública de 9 de diciembre de 2004 los socios de M, S.L. acordaron aumentar el capital social, reconociéndose créditos a favor de determinadas personas. Se reconoció un crédito a favor de Dña. M por importe de 39.966,50 euros, con fecha 11 de noviembre de 2004. Los créditos se correspondían con préstamos líquidos y exigibles. Mediante la citada escritura de ampliación de capital le fueron otorgadas 665 participaciones sociales a Dña. M por un valor de 39.966,50 euros.

2.6) En el acuerdo de declaración de responsabilidad se dice lo siguiente:

*COMPARECENCIA PERSONAL DE 5 DE MAYO DE 2015 de DOÑA M y DON J.*

*(.....)*

*A la pregunta de si tenían pruebas de las cantidades aportadas a la sociedad en concepto de préstamo, manifestaron los comparecientes que no tenían pruebas de haber realizado dichas entregas de dinero.*

*Preguntado a Dña. M si aparte de las entregas referidas había prestado otras cantidades distintas, manifestó que no.*

*Puesto de manifiesto la existencia de unas acciones de la sociedad adquiridas con fecha 9 de diciembre de 2004 por Dña. M en compensación de unos créditos anteriores por cuantía de 39.966,50 euros y preguntado por qué parte de los créditos realizados a la sociedad, garantizados mediante la hipoteca de fecha 31 de enero de 2013, - es decir, aquellos comprendidos hasta 11 de noviembre de 2004 - , no fueron reconocidos en la escritura de ampliación de capital referida; manifestó Dña. M que no sabía por qué no se incluyeron en su día en la citada escritura de ampliación de capital.*

*A la pregunta de por qué realizaron las aportaciones en forma de créditos a la sociedad, manifestaron los comparecientes que lo hicieron para ayudar a la familia.*

*Preguntados por qué tardaron hasta 9 años en garantizar el cobro, manifestaron que, en espera de que fuera devuelto, tuvieron que tomar medidas para asegurar el cobro.*

Preguntado por qué concedieron un plazo de 20 años para la devolución, manifestaron que porque les pareció adecuado.

A la pregunta de si creían que les sería devuelto el préstamo, manifestaron que no lo sabían.

A la pregunta de si habían convenido la cuenta bancaria a la que debía reintegrar anualmente el importe del préstamo la sociedad, manifestaron que no lo habían hecho.

A la pregunta, después de constatar que la sociedad no había hecho reintegro alguno, de por qué no habían iniciado la ejecución de la hipoteca, manifestaron que "porque no".

A la pregunta de si tenían intención de ejecutar la hipoteca, manifestaron que no lo sabían.

A la pregunta de que por qué no pactaron devengo de intereses por el préstamo, manifestaron que no lo hicieron por no ser necesario.

A la pregunta de si continuaba siendo socia de M, SL, manifestó que no, que las participaciones sociales de que disponía fueron vendidas.

Consta en el procedimiento escritura de compraventa de participaciones sociales por medio de la cual Dña. M y Dña. A transmitían sus participaciones sociales en M, SL con fecha 17 de noviembre de 2009 a Don R.

2.7) La concurrencia de los requisitos para la derivación de la responsabilidad se argumenta en el acuerdo de derivación del modo siguiente:

#### SEGUNDO.- EXISTENCIA DE DEUDA TRIBUTARIA

El acto de ocultación, en el presente caso, consiste en el reconocimiento ficticio de deuda y constitución fraudulenta de hipoteca sobre un bien inmueble de la sociedad deudora.

La mercantil, por medio de una garantía presuntamente ficticia, blindó su patrimonio, eludiendo la responsabilidad patrimonial universal que le correspondía, evitando así la actuación administrativa de enajenación del bien inmueble.

La ocultación se produjo el 31 de enero de 2013, mediante el acto de constitución fraudulento de la hipoteca.

Las actuaciones de la Inspección a M, SL se iniciaron el 25 de septiembre de 2012.

Para que se produzca este tipo de responsabilidad tributaria es necesario que exista deuda tributaria en el momento en el que se hubiere producido el acto de ocultación y en el presente caso sí existía.

El concepto y período tributario de las liquidaciones tributarias reclamadas por la Inspección es Impuesto sobre Sociedades períodos 2009 a 2010 e IVA 2009 a 2011.

La fecha del devengo de tales impuestos es anterior al acto de ocultación jurídica mediante la constitución de un gravamen ficticio, siendo así, el requisito de la existencia de deuda se da en el presente caso.

#### TERCERO.- OCULTACIÓN O TRANSMISIÓN DE BIENES O DERECHOS DEL OBLIGADO AL PAGO CON LA FINALIDAD DE IMPEDIR LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

##### ACTO DE OCULTACIÓN O TRANSMISIÓN

El acto de ocultación consistió en la constitución de un gravamen ficticio por formalización de hipoteca sobre bien inmueble referido en el expositivo TERCERO de la relación de hechos.

Dicha operación tuvo como finalidad exclusiva la constitución de un gravamen fraudulento sobre finca objeto de embargo en el procedimiento administrativo de apremio, lo que implicó que, de forma dolosa, disminuyera el valor del bien a los efectos de subasta pública del bien, hasta el punto de hacer inviable la venta mediante pública subasta.

El gravamen fraudulento persiguió dificultar las acciones de cobro del acreedor, en este caso, AEAT, para evitar la responsabilidad del bien objeto de gravamen frente a las deudas tributarias devengadas y cuya regularización por la comprobación tributaria era más que previsible en el momento de la ocultación jurídica del bien.

Esta es la única razón que podía fundamentar la necesidad de constituir una hipoteca en condiciones, cuando menos, muy singulares o de difícil comprensión.

Así se explica del análisis de los hechos consignados en la escritura pública de fecha 31 de enero de 2013 y de las diligencias de comparecencia personal que se realizaron con los sujetos responsables tributarios.

El hecho de no tener pruebas acerca de los préstamos concedidos a la mercantil deudora, como así declararon en las comparecencias personales aludidas, hace presumir, salvo prueba en contrario, que tales préstamos realizados a la sociedad no fueron reales.

Asimismo, el que existiera una vinculación personal de los responsables tributarios con socios de la sociedad deudora denotan una connivencia para ejecutar el fraude de acreedores.

¿Cómo se puede justificar el retraso en la reclamación del reintegro del préstamo concedido, con explicaciones por parte de los responsables tributarios poco creíbles, tal que, en el caso de Dña. A y de Don B, no se reclamaron antes por "no perjudicar a la empresa en espera de poder cobrar en un futuro inmediato", cuando en la escritura de hipoteca se pacta un plazo de devolución del préstamo por 20 años, sin intereses?

De otro lado, en el caso de Dña. M y Don J manifestaron que concedieron un plazo de 20 años para reintegrarles el préstamo porque les pareció adecuado.

El pactar un plazo de 20 años después de estar entre 8 y 9 años sin haber reintegrado un solo euro parece responder a una maniobra dilatoria y obstructiva, pactada entre mercantil deudora y los presuntos acreedores vinculados, con el fin de impedir la actuación administrativa de enajenación del bien embargado.

Otro elemento que pone en entredicho la constitución de la hipoteca es el de que determinados créditos reconocidos al matrimonio formado por Dña. M y Don J en la escritura de fecha 31 de enero de 2013, no hubieran sido reconocidos en la escritura de ampliación de capital de 9 de diciembre de 2004, cuando su devengo fue de fecha anterior a 9 de diciembre de 2004.

Este dato no fue debidamente explicado en la comparecencia de 5 de mayo de 2015.

De las comparecencias personales se puede concluir que los acreedores hipotecarios no tenían la convicción de que les fuera a ser reintegrado total o parcialmente el crédito que decían haber concedido a la sociedad.

Expresiones como: "no creen que la empresa lo devuelva, - en referencia al préstamo - . Dice que ojalá les sea devuelto", denotan la poca fe que tenían en que les fueran devueltas las cantidades aportadas a la sociedad en forma de préstamo.

Tampoco parece que los acreedores hipotecarios tuvieran intención de ejecutar la hipoteca en algún momento, así a la pregunta de por qué constituyeron la hipoteca, manifestaron que "únicamente tenían intención de ayudar a la familia", o a la pregunta de por qué no habían iniciado la ejecución hipotecaria, manifestaron que "porque no", y a la pregunta de si tenían intención de ejecutar la hipoteca, manifestaron que no lo sabían.

Es decir, resulta muy cuestionable la situación creada. Ni han probado los interesados que hubieran concedido los préstamos, ni parecen tener claro por qué constituyeron la hipoteca, ni si la van a ejecutar por impago del deudor.

#### FINALIDAD DE IMPEDIR LA ACTUACIÓN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

##### VINCULACIONES PERSONALES

La vinculación personal entre el responsable tributario, Don J y la sociedad deudora se fundamenta en que Don J mantiene relaciones de tipo familiar con miembros de la sociedad deudora.

La relación familiar existente es un factor determinante para conciliar este tipo de fraude, pues con ella el deudor blinda su patrimonio frente al acreedor, gravándolo con una hipoteca con el fin de impedir la actuación administrativa de enajenación en procedimiento de ejecución frente a sus bienes.

#### CUARTO.- DE LA CONDICIÓN DE CAUSANTE O COLABORADOR EN LA TRANSMISIÓN DE BIENES DEL OBLIGADO AL PAGO.

El Art.42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria atribuye la condición de responsable solidario a aquellos causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la administración, exigiendo una participación o colaboración activa en el vaciamiento patrimonial.

Tal y como se ha detallado en el apartado CUARTO de los antecedentes de hecho de este acuerdo, al acto de ocultación ha participado el responsable tributario de forma activa, prestando su conformidad y aceptando las estipulaciones contenidas en la escritura de reconocimiento de deuda y constitución de hipoteca, que según esta resolución administrativa se reputa ficticia.

El responsable tributario, en la medida que acepta el reconocimiento de deuda de la sociedad y acepta convenir la hipoteca, colabora en el acto de ocultación jurídica del bien, constituyendo un gravamen ficticio sobre el inmueble, hasta el punto de que hace inviable la venta por subasta pública al haber constituido gravámenes por cuantía superior al valor de tasación del inmueble.

La participación del responsable tributario, en el acto de ocultación, resulta necesaria para la obtención del resultado final que fue la de dificultar la ejecución sobre el patrimonio del deudor.

Con ello, se privaba al acreedor, AEAT, de la responsabilidad patrimonial universal que tiene todo deudor frente a su acreedor.

Luego, esa participación necesaria convierte al responsable tributario en colaborador en el acto de ocultación de bienes del deudor.

#### QUINTO (.....)

#### SEXTO.- CUANTIFICACIÓN DEL LÍMITE MÁXIMO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Al objeto de la cuantificación del límite máximo de la responsabilidad tributaria, hay que tener en cuenta tal y como establece la redacción del artículo 42.2.a) de la LGT en vigor en el momento de la comisión del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria, el límite de la responsabilidad alcanza hasta el valor de los bienes o derechos que se hubiesen podido embargar o enajenar por la Administración.

(.....).

Por lo que respecta al valor de los bienes ocultados, como se ha hecho constar en los antecedentes anteriores, en la fecha en la que se produjo el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad tributaria, - el acto de reconocimiento de deuda y constitución de hipoteca -, fue cifrado en la escritura pública en la cuantía de 76.088,00 euros.

De acuerdo con lo expuesto, el límite máximo de la responsabilidad tributaria de Don J, en el presente caso, es de 76.088,00 euros.

**SEGUNDO:** Frente al acuerdo de derivación de responsabilidad se interpuso el día 25 de agosto de 2015 la reclamación nº 03/8722/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante), que la estimó mediante resolución de 17 de abril de 2019 con base en los argumentos siguientes:

TERCERO.- El artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece lo siguiente:

"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..."

A estos efectos debe destacarse que el transcrito artículo 42.2 de la LGT de 2003, que tiene su antecedente en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria, 230/1963, de 28 de diciembre, configura una responsabilidad del pago de las deudas tributarias que tiene como fin el proteger la acción de cobro, que la doctrina ha perfilado como de naturaleza indemnizatoria, con base en el artículo 1.902 del Código civil, es decir el resarcir a la Hacienda Pública en la cuantía que se corresponda con la acción ilegítima del responsable, que causa un daño mediando culpa o negligencia.

Así, el citado artículo 42.2 configura las conductas concretas que darán lugar a esta responsabilidad. El supuesto previsto en el apartado a), relativo a la ocultación de bienes o derechos del deudor, exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

-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.

- Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar colaborar en dicha ocultación. El término "causar" implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad, cooperación.

-Que la conducta del presunto responsable sea maliciosa. La participación del responsable en la ocultación ha de ser maliciosa, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores, que busca el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor.

Considera este Tribunal que se encuadran dentro del supuesto del artículo 42.2.a) LGT 2003 todas aquellas operaciones que persigan el vaciamiento aparente del patrimonio del deudor, con la finalidad de que la acción de cobro, guiada por dicha apariencia, se detenga o, practicada, resulte infructuosa.

Se trata de los denominados negocios fiduciarios, en los cuales, sirviéndose de una o varias personas interpuestas, los bienes abandonan sólo formalmente la órbita patrimonial del deudor, presente o futuro.

El vaciamiento exige la concurrencia de tres requisitos:

a) De tiempo: La conducta debe ser realizada cuando el riesgo fiscal se ha producido ya, es decir, cuando objetivamente resulte previsible ya el nacimiento de una futura deuda, aun cuando ésta todavía no exista. El TEAC equipara dicho momento al de devengo del impuesto del deudor principal (Resoluciones de 24-02-09 y 31-03-16 entre otras). No obstante, la existencia de antecedentes suficientes permitirá, en algunos casos, situar dicho momento incluso antes.

b) De modo: Debe tratarse de una conducta carente de significación económica racional, más allá del resultado fraudulento que produce. Es, por tanto, una conducta que no contribuye a fin alguno distinto del meramente recaudatorio. No queda probado, además, que dicho fin ¿cuando exista? no puede ser conseguido sino única y exclusivamente del modo actuado. Dicho de otro modo, la conducta ha de ser artificiosa, esto es, ha de haber al menos otra menos nociva para los intereses de la Hacienda Pública que permite alcanzar los mismos objetivos jurídico-privados. El negocio jurídico puede ser perfectamente lícito; lo único relevante es el fin ilícito que persiga (RTEAC 14-04-09).

c) De resultado: La conducta ha de determinar que bienes que antes de su realización hubieran podido ser embargados ya no lo sean, sin que por ello la titularidad efectiva de los mismos haya dejado de pertenecer al sujeto del riesgo fiscal.

Lo que defiende la Administración en el acuerdo de derivación de responsabilidad aquí impugnado es la existencia de una supuesta deuda ficticia por parte de los socios de la sociedad deudora que ha supuesto la inscripción de una hipoteca a favor de los socios de la mercantil deudora en uno de los bienes inmuebles de su titularidad con anterioridad a la anotación del embargo de dicho bien por parte de la Agencia Tributaria. En concreto se trata de la finca (.....) del Registro de la Propiedad 2 de (.....).

Considera este Tribunal que no estamos ante un supuesto del 42.2.a) LGT 58/2003, ya que no ha habido ningún desprendimiento material ni jurídico del bien en cuestión. La finca (.....) del Registro de la Propiedad 2 de (.....) sigue perteneciendo al deudor.

El RGR 939/2005 establece en sus artículos 64.2 y 97.7 las acciones que ha de realizar la Administración en estos casos y es la exigencia de una responsabilidad civil o penal, en su caso.

El artículo 64.2 del RGR 939/2005 establece lo siguiente en relación al derecho de prelación de la AEAT:

"Cuando en los mencionados registros consten derechos inscritos o anotados con anterioridad a la anotación de embargo a favor de la Hacienda pública, y existiesen indicios de que dichas inscripciones o anotaciones pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública, se trasladará copia de la documentación al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente, al efecto de determinar la procedencia, en su caso, de ejercer acciones legales en defensa del crédito público.

A su vez, el artículo 97.7 del RGR 939/2005 establece lo siguiente:

"Si apareciesen indicios de que todas o algunas de las cargas son simuladas y su importe pudiera impedir o dificultar la efectividad del débito, se remitirán las actuaciones al órgano con funciones de asesoramiento jurídico para que informe sobre las medidas que procedan, incluida la exigencia de responsabilidad civil o penal.

En tanto se resuelve, continuará el procedimiento sobre dichos bienes o sobre los demás que puedan ser embargados."

CUARTO.- Habiéndose estimado la reclamación por no encontramos ante un supuesto del 42.2.a) LGT 58/2003, no procede entrar a valorar el resto de alegaciones planteadas por el interesado.

**TERCERO:** Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada alegando lo que sigue:

<< 1.- Dado que el TEAR considera "que no estamos ante un supuesto del 42.2.a) LGT 58/2003, ya que no ha habido ningún desprendimiento material ni jurídico del bien en cuestión. La finca (.....) del Registro de la Propiedad 2 de (.....) sigue perteneciendo al deudor", y esto le ha llevado a estimar la reclamación, se ha hecho necesario interponer el presente recurso, para que ese Tribunal Económico-Administrativo Central establezca los criterios necesarios para interpretar dicho precepto en casos como el expuesto.

2.- El TEAR establece como requisito de la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT "que la conducta del presunto responsable sea maliciosa. La participación del responsable en la ocultación ha de ser maliciosa, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores, que busca el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor."

En el citado artículo se ha eliminado la mención al requisito de conducta maliciosa en el responsable a que hacía referencia el artículo 131.5 de la Ley 230/1963, General Tributaria, vigente con anterioridad, manifestándose así la voluntad del legislador de atribuir responsabilidad incluso a título de simple negligencia. El legislador no precisa que el responsable tenga una específica intención de perjudicar, sino tan sólo la conciencia y voluntad de que dichas actuaciones conducen a impedir o dificultar la actuación de la Administración Tributaria. El nuevo texto no exige una actividad dolosa (*animus nocendi*) sino solo el conocimiento de que se puede ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*).

En palabras de ese Tribunal Económico-Administrativo Central, el simple conocimiento de que se puede causar un perjuicio (*scientia fraudis*) es el requisito subjetivo de la acción autónoma de protección del crédito público contenida en el artículo 42.2 a) de la LGT, y así se dice en múltiples resoluciones desde hace tiempo, tal y como puede leerse, por ejemplo, en su resolución de 28 de mayo de 2015, R.G. 2457-15, citando otra anterior de 21 de julio de 2010, R.G. 2404-09:

"(...)".

Aunque podría no ser necesario hacer una disertación adicional, dado que para ese Tribunal Central es una cuestión clara, conviene tener en cuenta lo que sigue, expuesto con el ánimo de que resoluciones como la que se ha impugnado no vuelvan a ser dictadas.

La desaparición de la malicia o *animus nocendi*, y la suficiencia de la mera *scientia fraudis* como canon subjetivo de la acción del artículo 42.2 a) LGT, sólo en 2019, y en la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, Sección 7ª, podrían citarse las sentencias de 11 de febrero de 2019, recurso 727/2017; de 29 de marzo de 2019, recurso 875/2016; de 26 de junio de 2019, recurso 876/2017; o de 5 de julio de 2019, recurso 602/2017.

No es ociosa esta cita, porque el fallo del TEAR remite a la Hacienda Pública a la interposición de acciones civiles y penales, en base a los artículos 64.2 y 97.7 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y eso no se comparte por este Centro Directivo.

En efecto, la acción contenida en el artículo 42.2 a) LGT lo que hace posible es precisamente la tutela del crédito público, sin necesidad de acudir a la jurisdicción con acciones rescisorias o de nulidad.

En este sentido resulta de provecho la lectura atenta de, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección 2ª, casación 2866/2012, o la de la Audiencia Nacional de 11 de noviembre de 2014 Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª, recurso 319/2013, o la del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2017, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª recurso de casación 1847/2016, o la del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (TSJ) de 16 de enero de 2018, Sala de lo Contencioso Sección 1ª recurso 216/2017, así como la de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2018, Sala de lo Contencioso Sección 7ª recurso 159/2017, o la del TSJ de Castilla León de 10 de diciembre de 2018, Sala de lo Contencioso Sección 3ª recurso 567/2018. En todas ellas está la idea motriz de la acción del artículo 42.2 a) LGT, esto es, la de 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 desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos, y por causar o colaborar en cualquier acto positivo dirigido a la ocultación de bienes o derechos, 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 una mera conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.

Y por lógica, el canon subjetivo de la acción del artículo 42.2 a) LGT será el del fraude de acreedores civil. En la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de junio de 2019, recurso 876/2017, citada más arriba, se afirma con claridad que el artículo 42.2 a) LGT no exige un conocimiento efectivo doloso, sino la simple inferencia de que con la operativa desplegada se podía causar un perjuicio a las arcas públicas, (*scientia fraudis*), existiendo numerosos pronunciamientos jurisdiccionales que dan por cumplido este requisito cuando, acreditado el daño, este fue conocido o debió ser conocido por el obligado.

(...)

3.- Continúa diciendo el TEAR en su resolución que "*Considera este Tribunal que se encuadran dentro del supuesto del artículo 42.2.a) LGT 2003 todas aquellas operaciones que persigan el vaciamiento aparente del patrimonio del deudor, con la finalidad de que la acción de cobro, guiada por dicha apariencia, se detenga o, practicada, resulte infructuosa.*"

Pues bien, en el presente caso lo que ha sucedido es precisamente que la acción de cobro practicada resultó infructuosa: cuando se procedió a embargar la finca (.....). La Administración tributaria se encontró con que la acción de ocultación del responsable impedía la realización del crédito tributario, dado que las cargas inscritas con anterioridad en el Registro de la Propiedad eran hipotecarias y de tal magnitud que fue necesario dictar la diligencia de 15 de diciembre de 2014, como se recoge en los hechos de este escrito de alegaciones, en la que se plasmó la imposibilidad de ejecución del bien en subasta.

Hay que hacer referencia aquí al artículo 77 de la LGT, que dispone:

*"Derecho de prelación*

*1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta ley.*

4.- En cuanto al vaciamiento patrimonial que supone la ocultación, el TEAR dice que tiene tres requisitos. El primero es el de tiempo. Dado que a esta particular cuestión están dedicados otros recursos interpuestos por este Departamento, no parece necesario hacer ninguna observación aquí, sobre todo teniendo en cuenta que, al fin y al cabo, el TEAR admite que el devengo de las deudas puede ser anterior o posterior al acto de ocultación.

El segundo requisito es el del modo, respecto del que el TEAR afirma que "*la conducta ha de ser artificiosa, esto es, ha de haber al menos otra menos nociva para los intereses de la Hacienda Pública que permite alcanzar los mismos objetivos jurídico-privados.*"

Esto no se entiende bien porque ¿se considera que no hay ocultación cuando no hay otra conducta menos nociva que permita alcanzar los mismos objetivos jurídicos-privados? Este requisito o condición es una creación del TEAR que no solo no está justificada, sino que además no se explica adecuadamente.

El tercer requisito es el de resultado, esto es, "*que bienes que antes de su realización hubieran podido ser embargados ya no lo sean, sin que por ello la titularidad efectiva de los mismos haya dejado de pertenecer al sujeto del riesgo fiscal.*" Tampoco este requisito es aceptable: de lo que se trata es de que la realización del crédito tributario no pueda producirse, bien sea porque el bien a trabar ha dejado de ser de titularidad del deudor principal, tanto de manera real (el bien se utiliza para el pago de una deuda real, por ejemplo) como simulada (el bien pasa a otra persona de su entorno, por ejemplo), bien porque aun continuando lo ha vaciado de valor, como es el caso. El TEAR parece ceñir la ocultación a un solo supuesto: el bien que pudo haber sido embargado ya no puede serlo (se supone que porque su titularidad ha pasado del deudor a otro) pero a la vez su titularidad efectiva no ha dejado de pertenecer al sujeto del riesgo fiscal.

El vaciamiento ha sido definido por ese Tribunal Central y no procede que el TEAR se invente nada nuevo ni requisitos extraños que ni siquiera explica de manera clara y suficiente. En efecto, basta con referirse a la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, recurso 2866/2012, de 20 de junio de 2014, fundamento de derecho quinto, en la que se cita la resolución de ese TEAC 205-09:

"(...)"

La cuestión por lo tanto ha de centrarse en discernir si gravar con cargas un bien para dificultar o impedir su traba es o no ocultar, es o no distraer ese bien y la respuesta que da esta Departamento es que sí, porque a fin de cuentas supone minorar su valor de realización. En consecuencia, que el bien de que se trate permanezca siendo de titularidad del deudor principal no quiere decir que no se haya producido ocultación, porque el elemento clave no es el cambio de titularidad del bien, sino la despatrimonialización efectiva que se haya producido, incluso en grado de tentativa, pero sobre esta última posibilidad no parece necesario hacer hincapié en el presente caso.

El problema de fondo es que el TEAR parece entender como *conditio sine qua non* de la responsabilidad, y son sus palabras, el desprendimiento material o jurídico del bien en cuestión y esto no es así, dado que la fértil inventiva de los defraudadores ha hecho necesario acudir a los conceptos de ocultación jurídica y modificación cualitativa.

Así la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de diciembre de 2018, Sala de lo Contencioso Sección 7ª, recurso 623/2017, advierte de que la ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de ellos para evitar responder con estos y por lo tanto se incluyen en los presupuestos del artículo 42.2 a) LGT las actuaciones encaminadas a la dificultad y obstaculización de la acción ejecutiva de la Agencia Tributaria.

Siguiendo las modificaciones cualitativas del patrimonio, que no lo ocultan ni distraen en el sentido clásico, pero sí dan al traste con cualquier posibilidad de realización en subasta, es un clásico el cambio de inmuebles por dinero que no aparece o por acciones en mercantiles no cotizadas bajo control del grupo familiar del obligado, que por descontado son estériles en subasta. Pueden citarse al respecto la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2011, recurso 521/2010, o la del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2011, recurso de casación 4707/2009, entre las más remotas, o las de la Audiencia Nacional de 21 de junio de 2018, recurso 316/2017; de 21 de noviembre de 2018, recurso 250/2017; y de 15 de julio de 2019, recurso 285/2017, entre las más recientes.

Sin embargo, este caso es burdo, y es frecuente que se produzcan conductas algo más sofisticadas.

Así, es ocurrente el caso del que diluye los porcentajes de participación en mercantiles para, sufriendo impávido el embargo de las participaciones, frustra su realización en subasta, porque quién en su sano juicio va a hacerse con participaciones minoritarias en mercantiles no cotizadas bajo control del grupo familiar del deudor. Puede verse un ejemplo en la sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2017, recurso 353/2015, en la que se sostuvo la derivación por el artículo 42.2 a) LGT, pese a los motivos económicos válidos aducidos.

Los hay que urden el fraude simplemente fragmentando la propiedad, hasta el extremo de que lo que ofrecen a la traba es problemático llevarlo a la subasta. Un ejemplo se encuentra en la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2018, recurso 250/2017, que sostiene y confirma el artículo 42.2 a) LGT afirmando entre otras consideraciones que no puede desconocerse tampoco que la posibilidad de obtener el cobro dirigiendo la acción sobre bienes en copropiedad es mucho menos efectiva que si se trata de bienes de la propiedad exclusiva del deudor tributario.

Y no falta el que da un paso más allá, como es el caso del obligado tributario con inmuebles trabados por la Hacienda Pública que, por la existencia de cargas hipotecarias preferentes, fueron estériles en subasta. Difunto el obligado principal, su grupo familiar urdió

la estratagema de aplicar bienes de la herencia yacente, que deberían haber minorado el crédito hipotecario en provecho del acreedor público, para hacerse con el susodicho crédito, instar la ejecución, y hacerse con los bienes en subasta notarial por un precio sensiblemente inferior a su avalúo, para al punto enajenarlos a un tercero. Este caso acarreo derivación del artículo 42.2 a) LGT al conspicuo grupo deudor del finado, tal y como puede leerse en la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de diciembre de 2018, 450/2017.

Visto lo visto, saberse deudor y gravar un inmueble con hipotecas a favor del grupo familiar, en condiciones insospechadas en el mercado, con plazos inauditos, sin intereses ni penalidades, sin instar ejecución, viene a ser como la capitulación en la que el cónyuge deudor se queda con el dinero que no aparece y el no deudor, con los inmuebles, o como el caso del que en trance de subasta, carga el inmueble con un contrato de arriendo simulado a favor de un familiar por veinte años y por renta exigua, un burdo fraude de acreedores, sin demasiada imaginación.

A la vista de lo argumentado, no es admisible la conclusión del TEAR de que *"no estamos ante un supuesto del 42.2.a) LGT 58/2003, ya que no ha habido ningún desprendimiento material ni jurídico del bien en cuestión. La finca (.....) del Registro de la Propiedad de (.....) sigue perteneciendo al deudor"*.

5.- Además, el TEAR dice que *"El RGR 939/2005 establece en sus artículos 64.2 y 97.7 las acciones que ha de realizar la Administración en estos casos y es la exigencia de una responsabilidad civil o penal, en su caso"*.

Las acciones que se recogen en esos artículos en defensa del crédito público son meras posibilidades que tiene la Administración tributaria, en modo alguno la única vía, y de ahí la expresión utilizada en ambos: *"en su caso"*.

En el fundamento de derecho cuarto de este escrito se ha citado la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 20 de junio de 2014, recurso 2866/2012 -aunque pueden citarse muchas más, así como sentencias de la Audiencia Nacional y también de ese Tribunal Central-. En todas esas sentencias y resoluciones se recoge con toda claridad que la acción recaudatoria de declaración de responsabilidad es una de las manifestaciones del principio de autotutela de la Administración tributaria que permite a la Administración realizar por sí las acciones necesarias para realizar su crédito. Ahora bien, cuando se haya cumplido el supuesto de hecho de la acción directa de que se trate -en el presente caso, el supuesto de hecho de la responsabilidad solidaria-, esta habrá de ejercerse en primer lugar, de acuerdo con el mandato legal y por sometimiento de la Administración al principio de legalidad.

En esta importante cuestión es oportuno citar la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 31 de enero de 2011, recurso nº 538/2008 (sin que sobre esta cuestión haya habido cambios legislativos o jurisprudenciales hasta la fecha) (la negrita es añadida):

*"(...)"*.

Y para concluir, una aportación más sobre la relación entre la tutela civil del fraude de acreedores y la autotutela ejecutiva de la recaudación tributaria:

La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil Sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, **Axy**, en relación al CONCURSO DE ACCIONES. EFICACIA ADMINISTRATIVA. PAPEL Y FUNCIÓN DE LA NULIDAD POR SIMULACIÓN POR FRAUDE DE ACREEDORES, afirmó que la Administración, que actúa bajo el principio de eficacia, tiene a su disposición diversas herramientas jurídicas, pudiendo utilizarlas según su criterio; y que lo que en la vía privada es principio dispositivo, en la vía de autotutela es eficacia administrativa. Se afirma que el expediente de la declaración de responsabilidad es más rápido y no afecta a la eficacia del negocio ni cancela la inscripción registral, por lo que, por imperativo de la necesaria eficacia, debe ser siempre la primera opción. Pero, desde luego, si esta vía fallase, nada impide el empleo de cualquiera otra de las que el ordenamiento pone a disposición de la Administración, como pueda ser la revocatoria o la de nulidad por simulación. Y sin que exista incompatibilidad alguna entre la declaración de responsabilidades en vía administrativa y el posterior ejercicio de la acción de nulidad por simulación absoluta en vía civil, partiendo como parten ambas de una raíz común: la existencia de una ocultación en fraude de la Administración. Tampoco considera la Sala que constituya un abuso de derecho o fraude procesal el ejercicio de una acción de nulidad por simulación absoluta cuando anteriormente ha fracasado la vía de la derivación de responsabilidades por colaboración en el ocultamiento malicioso de un bien. Piénsese que, ante la prescripción de acción de cobro para proceder frente al responsable tributario por fraude de acreedores, aún cabría acudir a la nulidad por simulación por causa ilícita ante el orden civil, que es imprescriptible.

Y concluye en relación a las POSIBLES RESPUESTAS ANTE EL FRAUDE DE ACREEDORES A DISPOSICIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA, asegurando que el fraude de acreedores, puede amparar la acción rescisoria de los artículos 1.290 y siguientes del Código Civil, pero también una acción de simulación absoluta por ilicitud de la causa, del artículo 1.275 cc. En tal caso, con la mención a la "causa ilícita", se está haciendo referencia a la causa de la simulación y no a la causa del negocio, pues tal negocio, como mera apariencia, carecía de causa en sentido negocial. El fraude de acreedores común a ambas partes contratantes, sufrido por la Hacienda Pública, la legitima para ejercitar la acción de nulidad, que es imprescriptible, *ipso iure* y con efectos *erga omnes*. y añade que la nulidad absoluta por simulación encuentra su fundamento tanto en la carencia de causa, como en el elemento defraudatorio, al que no puede otorgarse protección jurídica.>>

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del recurso extraordinario de alzada estableciendo como criterio lo siguiente:

*"A los efectos del artículo 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha de entenderse que también puede ser ocultación de bienes o derechos del obligado al pago, los actos destinados a disminuir el valor de realización para la Hacienda Pública de esos bienes o derechos, aunque no se produzca cambio de titularidad."*

*Las acciones civiles y penales que puedan emprenderse contra los obligados tributarios, particularmente las previstas en los artículos 64.2 y 97.7 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, no tienen preferencia respecto de la declaración de responsabilidad tributaria. Tales acciones y declaraciones pueden ser alternativas, sucesivas o simultáneas."*

**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 Ley 58/2003, General Tributaria) 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:** Son dos las cuestiones a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

1.- Determinar si a efectos del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, puede entenderse como "ocultación de bienes o derechos del obligado al pago" los actos destinados a disminuir el valor de realización para la Hacienda Pública de esos bienes o derechos, aunque no se produzca cambio en la titularidad de los mismos.

2.- Determinar si las acciones previstas en los artículos 64.2 y 97.7 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, son o no incompatibles con la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT y, para el caso de que no lo sean, si han de ejercitarse con preferencia a esta última.

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

El Director recurrente, por el contrario, defiende que la "ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago" a que alude el artículo 42.2.a) de la LGT puede consistir no sólo en actos de desprendimiento material o jurídico de tales bienes o derechos sino también en acciones destinadas a disminuir el valor de realización para la Hacienda Pública de esos bienes o derechos aunque no exista un cambio en la titularidad de los mismos.

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

Artículo 42. Responsables solidarios

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

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

TERCERO: (.....).

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

*En cuanto a la interpretación de este precepto, a los efectos aquí pretendidos, en el apartado a) la responsabilidad relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no se circunscribe la conducta a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. Así exige para que se dé el supuesto de responsabilidad en él establecido, la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) **Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba. La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos. 2) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación. El término "causar" implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad, cooperación, y 3) Que quede acreditado por la Administración que la participación del responsable en la ocultación responde a la mala fe, buscando el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor. No exige la norma una actividad dolosa (ánimus (ánimus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis).***

*CUARTO.- Es especialmente relevante en el caso que nos ocupa el tercer requisito, en tanto que es la cuestión objeto de controversia. Este tipo de responsabilidad exige que la ocultación o transmisión se haya realizado con una finalidad concreta, como es impedir la actuación de la Administración tributaria. Y es precisamente este requisito el nexo de unión principal de la conducta con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. Es necesario que la conducta consistente en ocultar o transmitir el bien haya sido realizada con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, dado que si se demuestra que la finalidad de la ocultación o transmisión ha sido otra, al carecer de intencionalidad perjudicial, no se tendrá que responder del presunto daño causado.*

*Por lo tanto, este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de trabar bienes o derechos del deudor, bien porque han salido de su esfera patrimonial, pasando a ser formalmente de titularidad de otras personas, bien porque sencillamente se han ocultado, haciéndose imposible que sean alcanzados por la Administración tributaria. Es decir, es necesario que exista una conducta culpable o dolosa, o por lo menos negligente, en quien participa o coopera en la realización del ilícito tributario que determina la concurrencia del supuesto de responsabilidad, para que pueda ser declarado responsable solidario, ya que la responsabilidad del artículo 42.2.a) trascrito no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista requiere de la concurrencia de, cuando menos, negligencia en la actuación del responsable.*

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

"Para que tal declaración tenga lugar:

1) Se exige la existencia de una conducta activa de los sujetos, es decir, que a través de su actuación se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria.

2) No es necesaria la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consume dicho resultado."

*Y además hay que señalar que en este caso la carga de la prueba de la concurrencia de los requisitos objetivos y subjetivos recae en la Administración tributaria, que de acuerdo con la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2010 (recurso 307/2008) debe "demostrar que el negocio jurídico realizado con la concurrencia de voluntades del deudor principal y deudor solidario es un negocio jurídico tendencial, realizado con la finalidad de ocultar o esconder los bienes del deudor principal de la posibilidad de su realización por la Hacienda Pública (...). Lo anterior se ha acreditado mediante una prueba indiciaria pues normalmente no existe, en estos casos, un reconocimiento expreso del hecho."*

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

*El requisito de ocultación, tal como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 26 de octubre de 2010, es un concepto que abarca toda acción asimilable al "alzamiento o levantamiento" de los bienes del deudor, en el sentido de colaborar en la ocultación o enajenación de los bienes de éste para no responder con su patrimonio, lo que comprende cualquier actividad que distraiga bienes a la posible acción ejecutiva de la Administración tributaria, por desprendimiento material o*



jurídico de dichos bienes por el citado deudor con la Hacienda Pública. **La jurisprudencia del Tribunal Supremo establece un concepto amplio de ocultación, al señalar que " ... Tal ocultación o sustracción en la que caben modalidades muy diversas pueden hacerse de modo elemental apartando físicamente algún bien de forma que el acreedor ignore dónde se encuentra o de modo más sofisticado, a través de algún negocio jurídico por medio del cual se enajena alguna cosa a favor de otra generalmente parientes o amigos o se constituya un gravamen que impida o dificulte la posibilidad de realización ejecutiva, bien sea tal negocio real (porque efectivamente suponga una transmisión o gravamen) ... bien se trate de un negocio ficticio que en la práctica impide la ejecución del crédito..."**, es decir, el término comprendería tanto la "ocultación material como "jurídica" de bienes susceptibles de embargo.

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

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

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

*"(...) es necesario que se produzca la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago. Como señaló este Tribunal Central en su resolución de 25 de junio de 2008, recaída en la el recurso de alzada RG 1090/2007 (Fundamento de Derecho Tercero), "el concepto de ocultación a los presentes efectos no significa que el objeto desaparezca, lo cual es imposible, o se desconozca quién es su titular, porque no se puede hacer una compraventa en la que sólo exista el vendedor. Lo que significa este concepto es que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente". Asimismo, en la resolución de este Tribunal Central de 10 de marzo de 2009 recaída en el recurso de alzada RG 2416/2007 (Fundamento de Derecho Segundo) se señala que "El concepto de ocultación a los presentes efectos no significa necesariamente que el inmueble salga del círculo patrimonial de los deudores principales (no presuntos deudores). Lo que significa este concepto es que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria -al cambiar su titularidad-, de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente". Por lo tanto, lo esencial en los conceptos de ocultación o transmisión es que la actividad desarrollada que se integra en el presupuesto de hecho de la responsabilidad impida a la Administración tributaria la actuación recaudatoria que de otro modo hubiese podido realizar. En este sentido, el diccionario de la Real Academia Española define ocultar en su primera acepción como "Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista", por lo que siempre que se "esconda" o "tape" el bien o derecho, en el sentido de que se haga inaccesible a la actuación de la Administración tributaria, se habrá producido una ocultación.*

*En tercer lugar, exige que la ocultación o transmisión se haya realizado con una finalidad concreta, como es impedir la actuación de la Administración tributaria. Y es precisamente este requisito el nexo de unión principal de la conducta con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. Es necesario que la conducta consistente en ocultar o transmitir el bien haya sido realizada con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, dado que si se demuestra que la finalidad de la ocultación o transmisión ha sido otra, al carecer de intencionalidad perjudicial, no se tendrá que responder del presunto daño causado.*

*Por lo tanto, este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de trabar bienes o derechos del deudor, bien porque han salido de su esfera patrimonial, pasando a ser formalmente de titularidad de otras personas, bien porque sencillamente se han ocultado, haciéndose imposible que sean alcanzados por la Administración tributaria.*

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

*(...)"*.

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

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

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

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

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

**CUARTO:** En cuanto a la segunda cuestión controvertida, la relativa a las acciones previstas en los artículos 64.2 y 97.7 del RGR, se ha de recordar lo que disponen tales preceptos.

El artículo 64 del RGR, incluido en su Capítulo II (Garantías de la deuda) del Título II (La deuda), dispone en su apartado segundo:

Artículo 64 Derecho de prelación

"2. Cuando en los mencionados registros [Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles] consten derechos inscritos o anotados con anterioridad a la anotación de embargo a favor de la Hacienda pública, y existiesen indicios de que dichas inscripciones o anotaciones pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública, se trasladará copia de la documentación al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente, al efecto de determinar la procedencia, en su caso, de ejercer acciones legales en defensa del crédito público".

Por su parte, el artículo 97 del RGR, concerniente a la valoración y tipo en la enajenación de los bienes embargados, establece en su apartado séptimo:

Artículo 97 Valoración y fijación del tipo

7. Si apareciesen indicios de que todas o algunas de las cargas son simuladas y su importe pudiera impedir o dificultar la efectividad del débito, se remitirán las actuaciones al órgano con funciones de asesoramiento jurídico para que informe sobre las medidas que procedan, incluida la exigencia de responsabilidad civil o penal.

*En tanto se resuelve, continuará el procedimiento sobre dichos bienes o sobre los demás que puedan ser embargados.*

La resolución del TEAR concluye que "no estamos ante un supuesto del 42.2.a) LGT 58/2003, ya que no ha habido ningún desprendimiento material ni jurídico del bien en cuestión. La finca (.....) del Registro de la Propiedad 2 de (.....) sigue perteneciendo al deudor", e inmediatamente señala que "El RGR 939/2005 establece en sus artículos 64.2 y 97.7 las acciones que ha de realizar la Administración en estos casos y es la exigencia de una responsabilidad civil o penal, en su caso".

De las afirmaciones anteriores parece inferir el Director recurrente que el TEAR considera que las acciones civiles y penales previstas en los artículos 64.2 y 97.7 del RGR, que la Administración puede emprender contra los obligados tributarios, tienen preferencia respecto de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, o que son incompatibles con ésta. Ello se deduce, en efecto, al solicitar el Director que se fije como criterio que "Las acciones civiles y penales que puedan emprenderse contra los obligados tributarios, particularmente las previstas en los artículos 64.2 y 97.7 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, no tienen preferencia respecto de la declaración de responsabilidad tributaria. Tales acciones y declaraciones pueden ser alternativas, sucesivas o simultáneas".

Sin embargo, de ningún modo ha afirmado el TEAR que las acciones previstas en los mencionados preceptos sean preferentes sobre la declaración de responsabilidad subsidiaria o incompatibles con ésta. El TEAR se ha limitado a afirmar que en el caso examinado no resulta de aplicación el artículo 42.2.a) de la LGT, sugiriendo, como consecuencia, la posibilidad de que la Administración defienda su crédito mediante las acciones previstas en los artículos 64.2 y 97.7 del RGR al constatar indicios de inscripciones registrales de garantías hipotecarias que pueden ser consecuencia de actuaciones (reconocimiento de deudas) realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda Pública.

Así las cosas, existiendo incongruencia entre lo manifestado por el TEAR y lo que el Director recurrente le atribuye, procede inadmitir el presente recurso extraordinario de alzada respecto del segundo criterio cuya unificación se pretende.

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 al segundo criterio cuya unificación solicita y ESTIMARLO en cuanto al primero, fijando el criterio siguiente:

A los efectos del artículo 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha de entenderse que también puede ser ocultación de bienes o derechos del obligado al pago, los actos que aún no conllevando la pérdida por el deudor de la titularidad del bien, dificultan la acción ejecutiva de la Administración tributaria para el cobro de las deudas por disminuir el valor de realización del bien para la Hacienda Pública.