

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 6 Feb. 2012, rec.
437/2010

Ponente: Fernández Dozagarat, Begoña.
Nº de Recurso: 437/2010
Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

PRESCRIPCIÓN. Del derecho a exigir el pago de la deuda. No se produce por interrupción del plazo de prescripción.
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Responsabilidad por levantamiento de bienes embargables. En el caso, como consecuencia de determinadas transmisiones a las empresas que crea el deudor principal junto con su familia, se ha tenido la intención, y ese resultado se ha conseguido, de hacer desaparecer los bienes del deudor con evidente perjuicio para el acreedor público. Se está ante un supuesto de ocultación maliciosa de bienes y derechos del deudor principal en el que ha cooperado de manera relevante la entidad declarada responsable solidaria. El concepto de ocultación maliciosa debe interpretarse en el sentido de considerar que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente. El adjetivo de maliciosa se refiere precisamente a que la intención de la ocultación es impedir la traba. Los hechos acreditan la concurrencia de los requisitos constitutivos de la responsabilidad solidaria.

Normativa aplicada

TEXTO

Madrid a seis de febrero de dos mil doce

SENTENCIA

Visto el presente recurso contencioso- administrativo cuyo conocimiento ha correspondido a esta *Sección Séptima* de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional con el número 437/2010, e interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Alberto Perez Ambite en representación de la entidad CENTRO TEXTIL MASSANA SA , contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de fecha 14 abril 2010. En los presentes autos ha sido parte la Administración demandada representada por el Sr. Abogado del Estado. Ha sido ponente la Ilma. Sra. Dª BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT, Magistrado de esta Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por el Procurador de los Tribunales D. D. Alberto Perez Ambite en representación de la entidad CENTRO TEXTIL MASSANA SA se interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 abril 2010.

SEGUNDO: Por providencia de fecha 3 septiembre 2010 se admitió el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

TERCERO: Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación de fecha 7 febrero 2011 se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda, que efectuó el 10 marzo 2011, y por diligencia de ordenación de 17 marzo 2011 se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días.

CUARTO: Por auto de 7 julio 2011 se fijó la cuantía del procedimiento en la cantidad de 965.535'32€. Y en el mismo auto se recibió el procedimiento a prueba.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO: La parte recurrente impugna la resolución del TEAC de fecha 14 abril 2010 que tiene su base en los siguientes hechos: La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT en fecha 25 agosto 2004 dictó acuerdo al amparo del art. 131.5 Ley 230/1963 declara a la entidad CENTRO TEXTIL MASSANA SA responsable solidaria por las deudas tributarias de D. Javier hasta el importe de 965.535'32€ por el concepto de IRPF 1985, Impuesto sobre el Patrimonio 1984-1985 e intereses de demora. El origen de la deuda eran las actas incoadas a D. Javier por el IRPF 1985 e Impuesto sobre el Patrimonio 1984-1985 e intereses de demora, por importe total de 1.320.703'12€. De esta deuda se solicitó aplazamiento que fue concedido aportando garantías consistentes en bienes inmuebles, títulos de deuda pública y pignoración de 82.470 acciones pignoradas de Centro Textil Moda SA. Los aplazamientos se cancelaron en fechas 5-10-94, 10-10-96 y 4-9-96, por incumplimiento del mismo ejecutándose las garantías aportadas. Así respecto a las 82.470 acciones pignoradas de Centro Textil Moda SA (posteriormente Unión Logística Textil SA) no se pudieron ejecutar por llevarse a cabo diferentes acciones.

Así Centro Textil Moda SA constituida ante Notario el 31 diciembre 1985 con un capital social de un millón de pesetas suscritas por D. Javier , D. Jesús Carlos y D^a Julia . En escritura pública de 8 marzo 1991 esas acciones pasan a ser nominativas, e aumenta el capital social a 20 millones de pesetas creando 20.000 acciones suscritas y desembolsadas por D. Javier mediante la capitalización de un crédito que ostenta contra centro Textil Moda SA. En escritura pública de 8 marzo 1991, esto es la misma fecha, se aumenta el capital social en 17.200.000 ptas con acciones suscritas por la entidad Recherche et Developpement Finance SA con domicilio en Luxemburgo con aportación en efectivo. Se establece una prima de emisión de 122.800.000 ptas. En escritura pública de 15 diciembre 1992 se aumenta el capital social en 61.800.000 ptas cuyas acciones las suscribe D. Javier , y prima de emisión de 98.200.000 ptas. En escritura pública de 2 julio 1993 se aumenta el capital social en 15.600.000 ptas con suscripción de acciones por parte de SA Textil Massana, después denominada Raconeri SA en liquidación y prima de emisión de 23.400.000 ptas. En escritura pública de 27 diciembre 1995 se reduce el capital social en 32.800.000 ptas mediante la amortización de las acciones de Recherche et Developpement Finance SA y de SA Textil Massana con devolución de aportaciones de 68.880.000 ptas. En fecha 20-marzo 1991 figura inscrito en el registro mercantil el cese del administrador y se nombra administrador a D. Javier , en fecha 18 febrero 1994 cesa el anterior y se nombra administrador a D. Segundo (hijo), el 30 enero 1996 se reelige a D. Segundo (hijo), y el 22 abril 1997 cesa el anterior y se nombra a D. Jose Francisco . Asimismo el 30 enero 1996 se cambia la denominación social a Unión Logística Textil SA con ampliación del objeto social a la prestación de servicios logísticos a empresas del sector textil. En fecha 11 noviembre 1996 se cambia el domicilio social a la C/ José Calvet 64 de Mataró, y el 11 febrero 1997 a la C/ Valencia 210 principal 2º de Barcelona. A partir de 1996 no se depositaron las cuentas anuales en el Registro Mercantil y según las declaraciones del Impuesto de Sociedades de 1996 a 2000 las cifras de negocios desde 1997 es cero y durante 1995 se desprendió de todas sus existencias.

Por otra parte, Centro Textil Massana SA se constituyó en escritura de 16 junio 1995 y un capital de cien millones de pesetas suscritas las acciones por D^o María Milagros (hija), D^a Julia (esposa y madre) y Recherche et Developpement Finance SA y se otorga poder especial y amplio a D. Segundo , el 11 febrero 1997 cesa en su cargo D^a María Milagros y se nombra a D. Segundo , el 5 noviembre 1999 se otorga poder amplio a D^o María Milagros y el 30 noviembre 2000 se cesa al administrador D. Segundo y se nombra un consejo de administración en el cual D. Segundo es vicepresidente. Su objeto social es la fabricación, manipulación, confección y comercio interior y exterior de toda clase de tejidos. El 24 diciembre 1998 se amplía el capital social en 40 millones de ptas que suscribe Recherche et Developpement Finance SA, en escritura de 17 julio 1996 se amplía el capital social en 110 millones de ptas desembolsadas por Recherche et Developpement Finance SA.

Por otra parte Servicios de Control y Empaquetamiento SL se constituye el 17 diciembre 1996 con un capital de un millón de ptas suscritas por Centro Textil Massana SA y D^o María Milagros . El 11 febrero 1997 cesa D^o María Milagros y se nombra a D. Segundo , el 24 abril 1997 se otorga a D^a María Milagros poder para operar en bancos, y su objeto social es la prestación de servicios logísticos a las empresas del sector textil, fijando el domicilio social en C/ José Calvet 78 de Mataró.

Asimismo la Administración hace constar que los clientes y proveedores de Centro Textil Moda SA, Unión Logística Textil SA y la recurrente Centro Textil Massana SA inician sus relaciones con la primera, continúan sus relaciones comerciales con la siguiente y así de manera sucesiva, y los contactos los tenían con las mismas personas al ser los mismos n^o de teléfono, con identidad de diseño, membretes, anagramas y marca comercial. Asimismo se refleja que la Dirección General de Tráfico manifiesta que el vehículo BMW B-7732-PD se transfiere el 18 junio 1997 de Unión Logística textil a centro Textil Massana SA. El local donde se desarrolla la actividad de Centro Textil Massana es en Mataró C/ José Calvet 78, pero realmente es el mismo domicilio de Centro Textil Moda SA en la Riera de Argentona de Mataró. El Registro de la Propiedad de Mataró manifiesta que la finca registral n^o 3329 se alquiló parcialmente a Centro Textil Moda SA. En el contrato de arriendo se hace constar se hace constar que la arrendataria es en la actualidad titular de la industria textil ubicada en el inmueble. Esa finca se divide horizontalmente el 13 septiembre 1995. Los trabajadores de Centro Textil Moda SA y Unión Logística Textil SA, un total de 63, todos menos dos, pasaron a desempeñar su trabajo en Centro Textil Massana o Servicios de Control y Equipamiento SL. Desde el 31 enero 1997 las entidades Centro Textil Moda SA y Unión Logística Textil SA no tienen dado de alta ningún trabajador. Contra el acuerdo se interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAR de Cataluña que en fecha 29 enero 2009 (reclamación n^o NUM000) dicta acuerdo desestimatorio. Este acuerdo se notificó el 10 marzo 2009 y contra el mismo se interpuso recurso de alzada ante el TEAC que en resolución de fecha 10 abril 2010 se desestima. Contra la anterior resolución se interpone el presente recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO: La parte recurrente en su demanda expone que se solicitó el aplazamiento para el pago de la deuda tributaria y se concedió dicho aplazamiento aportando garantías que eran bienes inmuebles que fueron objeto de hipoteca inmobiliaria unilateral a favor del estado, deuda pública especial que fueron los títulos pignorados el 23 noviembre 1993, y la pignoración de 82.470 acciones de la entidad Centro Textil Moda SA. Dichas acciones fueron valoradas por los Servicios de la Delegación de Hacienda diciendo el informe de 3 julio 1992 que dichas acciones no tienen cotización oficial, que pertenecen a la sociedad controlada en un 98% por una familia, y su valor nominal queda lejos de garantizar la deuda. Añade que las empresas tienen un inmovilizado material muy reducido y según el Impuesto de Sociedades 1990 de Centro Textil de Moda SA es de un 0'16%. Se dice también en la demanda que se incumplieron los aplazamientos y fueron cancelados el 5 octubre 1994, 10 octubre 1996 y 4 septiembre 1996 ejecutándose las garantías pero las acciones no tenían valor. Más tarde se procedió al embargo de bienes del deudor. Que Centro Textil Massana no tiene conocimiento de la deuda tributaria ni de las actuaciones de recaudación. Alega la prescripción del derecho a exigir la deuda tributaria, ausencia de responsabilidad. Valoración de las acciones. Y suplica que se tenga por formalizada la demanda interpuesta, y previos los trámites preceptivos, se dicte sentencia con revocación de la resolución impugnada por ser contraria a derecho y se anule el acto impugnado y por consiguiente el acuerdo de derivación de responsabilidad.

El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opuso a la estimación de la misma, solicitando la confirmación del acto recurrido.

TERCERO: La primera cuestión a la que debe referirse es la relativa a la prescripción. Dice la actora que existe prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria. Que desde el 5 octubre 1994 hasta el 10 junio 1996 existe una inactividad de la Administración recaudatoria. No se hizo nada, y además la actora desconoce la actuación de la Administración tributaria. Que en el caso presente al tratarse del art. 131 LGT el momento inicial es el de la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago. Y es la Administración quien fija esa fecha al atribuirle a la actora ese comportamiento entre 1995 a 1997. La declaración de responsabilidad solidaria es de 27 agosto 2004, siendo el inicio del expediente de responsabilidad solidaria de 3 febrero 2003.

Es de recordar al respecto la doctrina jurisprudencial formulada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 25 de abril de 2008 [Recurso de Casación núm. 6815/2002], conforme a la cual:

«...existen dos periodos diferentes: el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal , que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad , que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable , teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptorios, dentro de los indicados periodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el art. 66 de la LGT .»

Por otra parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 [Recurso de Casación núm. 4284/2004, Sección 2ª] establece que la acción impugnatoria del declarado responsable al amparo del artículo 131.5 de la Ley General Tributaria , debe quedar circunscrita al denominado "*presupuesto habilitante*", es decir a sí fue o no causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes, y "*al alcance global de la responsabilidad*".

En ese sentido, como tiene dicho esta Sala y Sección en sentencia de 13 de abril de 2009 [Recurso núm. 40/08]: "*Del anterior precepto [art. 131.5 de la Ley General Tributaria] resulta claro que la responsabilidad solidaria requiere de la concurrencia de una deuda tributaria pendiente de pago, y de la realización o colaboración en una conducta consistente en la ocultación de bienes o derechos del deudor, realizada con el designio de sustraer esos bienes o derechos al procedimiento ejecutivo de cobro, impidiendo su embargo. Por tanto, el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago del responsable solidario tiene como días a quo el momento en que la acción pueda dirigirse contra él (actio nata), que es cuando concurre el presupuesto determinante de su responsabilidad.*"

En el caso enjuiciado, el origen de la deuda son actas incoadas a D. Javier por IRPF 1985 Impuesto sobre el patrimonio 1984 y 1985. para el pago de esta deuda se solicitó el aplazamiento y se aportaron como garantías Unos bienes inmuebles (fincas registrales nº 10929, 10930, 10932, 10931 (antes 23293, 23295, 14906 y 35924) registro de la Propiedad de mataró I y se constituyen hipotecas unilaterales a favor del estado; títulos de deuda pública de 66.810.000 ptas de nominal, pignoradas en escritura pública de 23 noviembre 1993; y acciones de Centro Textil Moda SA pignorándose 82.470 acciones de los nº 251 a 920, 1001 a 21.001, y 38.210 a 100.000.

Ante el incumplimiento de estos aplazamientos se cancelaron en fechas 5 octubre 1994, 10 octubre 1996 y 4 septiembre 1996. Y se llevó a cabo la ejecución de las garantías aportadas. Sin embargo las acciones pignoradas no se pudieron ejecutar al haberse dado lugar a un traspaso de bienes y derechos de Centro Textil Moda SA hasta Centro Textil Massana.

El *presupuesto* de que parte la Administración para la derivación de responsabilidad solidaria hacia la entidad demandante es la transmisión de bienes y derechos de la deudora principal hasta constituir la sociedad hoy demandante, sociedad familiar continuadora de la actividad mercantil y comercial del deudor principal. Y ese presupuesto tomado en cuenta por la Administración se produjo desde que entre 1995 fecha en que se constituye la sociedad actora hasta 1997 fecha en que la entidad Centro Textil Moda- Unión Logística Textil dejan de tener actividad alguna. Pero ya se ha dicho que es una continuidad familiar la existencia de estas sucesivas sociedades que se van vaciando de actividad y transmitiéndoselo a la siguiente con la única finalidad de que la Administración no localice bienes con los que hacer efectiva la deuda tributaria. Y el presupuesto de hecho habilitante no es determinante de la prescripción como lo entiende la hoy actora, ese presupuesto de hecho es necesario para que en su caso, en caso de imposibilidad de cobro de la deuda tributaria se pueda iniciar el expediente contra aquél o aquellos que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.

El inicio del expediente de derivación es de fecha 3 febrero 2003. Pero antes de esta fecha se sucedieron diversas actuaciones administrativas, puestas en conocimiento de la deudora principal, que vinieron a *interrumpir* el plazo de prescripción de la acción recaudatoria [art. 66, Ley 230/163; art. 68, Ley 58/2003 . Debe destacarse que en la propia demanda se expone que se produjeron embargos de bienes del deudor principal en fechas 19 septiembre 1999, 16 noviembre 1999, 3 julio 2000.

Siendo ello así, carece de fundamento el motivo de impugnación examinado. En el caso sometido a la consideración de la Sala el art 64 LGT disponía: Prescribirán a los cuatro años: b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas". Y el art. 66 al hacer mención a la interrupción decía "a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente a la...recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible...". Así que *interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario , como así se produjo con los embargos que se han mencionado que son actos de ejecución de la deuda tributaria impagada, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables .* El art. 62.2 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990 decía " 2. *Interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los obligados al pago. No obstante, si éstos son mancomunados y sólo le es reclamada a uno de los deudores la parte que le corresponde, no se interrumpe el plazo para los demás*". Precepto éste que debe ponerse en relación con el contenido en el apartado 1 del mismo texto reglamentario [*1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago* "]. Y todos ellos se corresponden, a su vez, con lo establecido por el art. 1974 del Código Civil [*"La interrupción de la prescripción de acciones en las obligaciones solidarias aprovecha o perjudica por igual a todos los acreedores y deudores (...) En las obligaciones mancomunadas, cuando el acreedor no reclame de uno de los deudores más que la parte que le corresponda, no se interrumpe por ello la prescripción respecto a los otros codeudores"*]. En tal sentido, pueden citarse las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo [Sección 2ª] de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 1999 [Recurso contencioso-administrativo núm. 916/96, FJ 3] y 28 de octubre de 2001 [Recurso contencioso- administrativo núm. 8/1999 , FJ 5º].

Por lo demás, el art. 37 de la Ley 230/1963 [redacción exLey 25/1995] establecía que: "1. La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos deudores principales , a otras personas, solidaria o subsidiariamente". En desarrollo de dicho precepto legal, el Reglamento General de Recaudación [Real Decreto 1684/1990] establecía en su art. 10 que: *"1. Están obligados al pago de las deudas tributarias como deudores principales , según los casos: a) Los sujetos pasivos de los tributos, lo sean como contribuyentes o como sustitutos (...) 2. A falta de pago de las deudas tributarias por los deudores principales están asimismo obligados al pago de las mismas, de acuerdo con los artículos siguientes de esta sección: a) Los responsables solidarios (...)"*. Y el art. 12 del mismo Reglamento, agrega que: *"1. En los supuestos de responsabilidad solidaria previstos por las leyes, a falta de pago de la deuda por el deudor principal y sin perjuicio de la responsabilidad de éste, la Hacienda Pública podrá reclamar de los responsables solidarios, si los hubiere, el pago de la deuda (...)"*. Por tanto, la locución empleada por el art. 66.2 del Reglamento General de Recaudación [*" obligados al pago"*] se refiere tanto a los *"sujetos pasivos o deudores principales"*, como a los *"responsables solidarios"*, mencionados en los arts. 37 de la Ley 230/1963 [redacción exLey 25/1995] y 10 del mencionado Reglamento. Del mismo modo, el art. 35 de la Ley 58/2003 establece que: "5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta Ley ". Y el art. 41 agrega que: "1. La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales , a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley ." Por lo que esta última Ley atribuye el carácter de obligado tributario a los responsables , de ahí que en su art. 68 extienda a unos y otros, recíprocamente, los efectos de la interrupción del plazo de prescripción.

CUARTO: Las consideraciones expuestas permiten subsumir el supuesto enjuiciado en el art. 131.5, apartado a), de la Ley General Tributaria aplicable al caso, al encontrarse acreditados en el expediente los requisitos constitutivos ["presupuesto habilitante"] de la responsabilidad solidaria y no haber sido desvirtuadas en la demanda las razones determinantes de la derivación de responsabilidad.

El artículo 131.5.a) de la referida Ley 230/1963 , modificado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, vino a disponer:

"5. Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas: a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de

bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba. b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo. c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes.»

La actora considera que no se dan los presupuestos necesarios exigidos para la responsabilidad solidaria del artículo 131 LGT por cuanto las operaciones reseñadas entre las sociedades que quedaron mencionadas son lícitas y normales y además no está probada la ocultación.

Añade que la Administración al aceptar los aplazamientos conocía la mala situación de la entidad Centro Textil Moda pero aceptó las garantías ofrecidas. La mala situación económica impidió el cumplimiento de ese aplazamiento pero Centro Textil Massana SA no tuvo participación en ello. Su constitución en 1995 con la participación mayoritaria de Recherche et Developpement Finance SA no se produjo por las deudas tributarias de Centro Textil Moda. Cierto es que la mala situación de ésta fue determinante para que Recherche et Developpement Finance SA en julio de 1993 adquiriera las marcas comerciales "massana" y posteriormente firmaron un contrato de licencia de las marcas previamente adquiridas. Dice que el Sr. Javier a través de su sociedad lo que hizo fue invertir el importe obtenido de la marca comercial en una ampliación de capital de Centro Textil de Moda. En 1995 Recherche et Developpement Finance constituye a la entidad recurrente con la finalidad de iniciar un nuevo proyecto.

Pues bien, en primer lugar, con estas alegaciones la parte actora se evade de la cuestión realmente suscitada la existencia o no de base para la declaración de responsabilidad solidaria.

Conviene determinar la naturaleza y normativa reguladora de la responsabilidad ahora examinada. En este sentido, como ha dicho esta Sala en Sentencia de 11 de octubre de 2010 -recurso 197/09 -, resulta especialmente clarificadora la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2007 , que analizando la responsabilidad del artículo 37 y del artículo 131, expone:

«Frente al régimen general de responsabilidad "ex lege", solidaria o subsidiaria, recogido en el precepto transcrito, integrado en la Sección 2ª, del Capítulo III, el artículo 131.4 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, inserto en el Capítulo V, en la redacción de la Ley 37/1988, establece: "Las personas o entidades depositarias de bienes embargables que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los mismos, serán responsables solidarios de la deuda hasta el límite del importe levantado".

De esta forma, frente al régimen general de responsabilidad tributaria en el ámbito de la configuración de la deuda tributaria, contenido en el artículo 37 de la Ley , el artículo 131.4 contiene una norma específica de protección de la acción recaudadora, que puede afectar a deudas tributarias, pero también a otros ingresos de Derecho público, basada en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran, tratando de evitar conductas que obstaculicen o impidan aquella, mediante disposición de los bienes embargados, en beneficio propio o de un tercero . Y ello lo hace, imponiendo también una responsabilidad específica, a la que se establece el límite máximo del "importe levantado" (tras la redacción operada por la Ley 25/1995, dicha expresión es sustituida por la de "hasta el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieren podido embargar").

En esta situación, el artículo 12 del Reglamento General de Recaudación , aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, desarrolló el procedimiento de declaración de responsabilidad general, (apartado 3), distinguiendo los supuestos de que la responsabilidad se hubiera notificado en período voluntario o no, para después referirse a la responsabilidad de avalistas y fiadores solidarios -apartado 4- y señalar en el apartado 5: "En los supuestos de depositarios de bienes embargables que, con conocimiento previo de la orden de embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los mismos, la responsabilidad alcanzará al importe de la deuda hasta el límite del importe levantado. El procedimiento para su declaración y exigencia será el regulado en el artículo 118 de este Reglamento". Y éste último, si que contempla el trámite de alegaciones, que, en este caso, quedó cumplido por la Administración, sin que la entidad recurrente hiciera uso del mismo, razón por la que no puede alegar indefensión en el procedimiento, tal como antes quedó señalado.

Esta especificidad del régimen de responsabilidad, previsto en el artículo 131.4 (posteriormente , artículo 131.5) de la Ley General

Tributaria, ha de entenderse subsistente incluso después de la nueva redacción del artículo 37 de la Ley General Tributaria, operada por Ley 25/1995, de 20 de julio.

Es cierto que en la citada nueva redacción del apartado 3, del artículo 37, se establece expresamente la exclusión de las sanciones -haciendo manifestación expresa del principio de personalidad que rige las mismas- y no exigibilidad del recargo de apremio, salvo que transcurra el período voluntario que se concede al responsable, sin efectuar el ingreso; pero no lo es menos, que la responsabilidad que se establece en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria es consecuencia de la conducta obstaculizadora al procedimiento ejecutivo, a la que responde la ley con una declaración de responsabilidad solidaria a la que solo establece el límite del "importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar".

No tendría, por ello, sentido, que en un procedimiento de apremio en el que se persiguiera la efectividad del importe de unas sanciones, tras incurrir en alguna de las conductas tipificadas en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria de 1963, se pretendiese la notificación de la liquidación, para luego impugnar la misma, mediante alegación del principio de "personalidad", cuando la declaración de responsabilidad se produce por la obstaculización a la acción recaudadora de la Administración.

Por esta razón, es por la que el artículo 42.2 de la Ley 58 /2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la represión del fraude fiscal, establece:

"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. b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo. c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía. d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos". Y a su vez, el artículo 175.5 de la misma Ley, según también la nueva redacción dada en Ley 36/2006, de 29 de noviembre, establece:

"En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran ganado firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad".

De esta forma, y en lo que aquí interesa, es claro que los declarados responsables por razón de las conductas tipificadas en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria, solo pueden impugnar el denominado "presupuesto habilitante" y "el alcance global de la responsabilidad". Y esta posibilidad también fue ofrecida a la entidad recurrente, con ocasión de serle notificada la declaración de responsabilidad, aún cuando fuera en aplicación de las normas entonces vigentes.

En definitiva, la impugnación del declarado responsable al amparo del artículo 131.5.a) de la LGT, debe quedar circunscrita al denominado "presupuesto habilitante", es decir a si fue o no causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes y "al alcance global de la responsabilidad".

Del anterior precepto 131.5 a) LGT resulta que la responsabilidad solidaria requiere de la concurrencia de una deuda tributaria pendiente de pago y de la realización o colaboración en una conducta consistente en la ocultación de bienes o derechos del deudor realizada con el designio de sustraer esos bienes o derechos al procedimiento ejecutivo de cobro, impidiendo su posterior

embargo.

En este sentido y al margen de la ubicación sistemática del artículo 131.5 a), debe ratificarse la resolución del TEAC que damos por reproducida, destacando, en esencia, que el artículo 131.5.a), no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad. 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. 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. Por tanto, la voluntad del legislador de cubrir con la letra a) las conductas ilícitas de desafección patrimonial anteriores a la ejecución material en la vía de apremio parece clara, toda vez que no fija otro límite temporal cuando sí lo hace en las letras b) y c) del mismo precepto.

QUINTO: La ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba ha tenido lugar por causa imputable a la recurrente, al evitar mediante su conducta que la Hacienda Pública accediera a determinados bienes y derechos de la deudora principal, con conocimiento de las deudas tributarias de quien era el titular de unos negocios de carácter familiar, como dice la Administración en algún informe en un 98%. Ese vaciamiento patrimonial de una sociedad dejándola inactiva a la par que se constituye otra que recibe su actividad, sus bienes, sus derechos, su actividad, sus trabajadores etc... evidencia que lo que se está realizando por la actora no es otra cosa que colaborar en ese vaciamiento patrimonial de manera que la Administración no pueda cobrar las deudas tributarias.

Así, basta acudir a lo que la resolución del TEAR de Andalucía, y antes el minucioso acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria para encontrarnos con la absoluta conexión en la actuación de ambas entidades que son correlativas, subsiguientes, destacándose el carácter cuasi familiar de las entidades, el vaciamiento patrimonial del deudor principal, la colaboración para ello de las entidades que se van creando, destacando la hoy actora que contribuye a esa ocultación o *traspaso de los bienes a otras sociedades vinculadas con el ánimo de que la acción cobratoria se vea frustrada*.

SEXTO: Como se ha dicho el artículo 131.5.a) LGT dispone que: "*Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, las siguientes personas: a) los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de los bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba*".

Alega la actora en la demanda la inexistencia de colaboración en la ocultación maliciosa de los bienes y derechos del obligado al pago, motivo de impugnación que viene apoyado en una serie de consideraciones tendentes a desvirtuar la existencia del presupuesto de hecho en que la Administración fundamenta la responsabilidad solidaria de la entidad recurrente.

En este sentido, afirma la actora que el razonamiento del acuerdo de responsabilidad solidaria y de las resoluciones del TEAR y TEAC, en las que se considera a la entidad como colaboradora y encubridora maliciosa, no se ajusta a la realidad de los hechos que se basa en meras presunciones. Discrepa la recurrente de la interpretación que realiza la Administración de los hechos que se relatan en el acuerdo de declaración de responsabilidad, si bien no se desvirtúa la certeza de tales hechos, mas allá de meras discrepancias puntuales y poco relevantes a los efectos pretendidos por la recurrente.

El principio de culpabilidad es uno de los elementos esenciales y necesarios para calificar una conducta como maliciosa o negligente y por consiguiente susceptible de sanción. Y en este caso, esta Sala, al igual que la Administración a la hora de calificar la conducta de la recurrente, aprecia esa conducta maliciosa y voluntaria, cuya existencia se pone en duda, colaboradora de manera necesaria y relevante en la ocultación de bienes pertenecientes al deudor principal, obstaculizando con ello la posibilidad

de que la Hacienda Pública vea cumplido su derecho de crédito. Y esa conducta maliciosa resulta evidenciada por la documentación que obra en el expediente administrativo, conforme a los antecedentes que quedaron reseñados.

El artículo 131.5 a) LGT al referirse a la ocultación maliciosa, se refiere a la ocultación gratuita u onerosa de los bienes y derechos del deudor de manera que con esa actividad se sustraigan los bienes del destino al que se hallaban afectos, esto es, a responder de las deudas tributarias. Y en este caso, como consecuencia de esas transmisiones a las empresas que crea el deudor principal junto con su familia, se ha tenido la intención, y ese resultado se ha conseguido, de hacer desaparecer los bienes del deudor con evidente perjuicio para el acreedor público. Por lo que nos encontramos ante un supuesto de ocultación maliciosa de bienes y derechos del deudor principal en el que ha cooperado de manera relevante la hoy recurrente.

En este sentido, respecto al concepto de ocultación maliciosa, debe interpretarse en el sentido de considerar que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente. El adjetivo de maliciosa se refiere precisamente a que la intención de la ocultación es impedir la traba. Por ello el legislador ha regulado este supuesto de responsabilidad en el artículo 131.5 LGT.

Por tanto, los hechos relatados acreditan la concurrencia de los requisitos constitutivos de la responsabilidad solidaria de la demandante, en aplicación del artículo 131.5 a) de la Ley General Tributaria, ya mencionado.

SEPTIMO: El resto de los argumentos de la recurrente deben entenderse igualmente desestimados.

En cualquier caso los argumentos de la recurrente han sido ya rechazados por la resolución del TEAR y aunque no hayan sido expresamente examinados en la resolución del TEAC de 14 abril 2010 bastará con reiterar, en síntesis, lo que dijo el TEAR de Cataluña.

Por todo lo anterior procede desestimar el recurso, y ello, sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia, al no apreciarse la concurrencia de las circunstancias establecidas al efecto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional.

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

1. Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de CENTRO TEXTIL MASSANA, S.A., contra la Resolución adoptada con fecha 14 de abril 2010 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, a que la demanda se contrae que declaramos ajustada a Derecho.

2. Sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia.

3. Notifíquese esta sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación de que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, en el plazo de diez días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 Euros, que ingresará en la Cuenta de esta Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional abierta en BANESTO con el número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Segunda de la Ley Orgánica del Poder Judicial, añadida por el Artículo Primero, apartado Diecinueve, de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre (BOE nº 266 de 4 de noviembre de 2009).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional. Certificado.

