

Responsabilidad por ocultación: ambigüedad del concepto y alcance en caso de múltiples responsables

Análisis de la [RTEAC de 15 de septiembre de 2022, RG 9318/2021](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC (España)*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central –TEAC– (Sala 3.ª) de 15 de septiembre de 2022, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 30 de junio de 2021, impugnada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En la resolución que analizaremos, el TEAC unifica criterios en dos aspectos:

- Los tribunales económico-administrativos pueden rebatir las conclusiones que la Administración tributaria obtenga de las pruebas indiciarias que se presenten, pero en ningún caso desconocerlas y, en su lugar, alterar el supuesto de hecho determinado por aquella.
- Con carácter general, cuando los responsables del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria concurren causalmente en el mismo presupuesto de ocultación, consistente en la adquisición de la propiedad de bienes o derechos del deudor principal, el alcance de la responsabilidad para cada uno de ellos vendrá limitado por el valor de los bienes o derechos correspondiente a su porcentaje de participación en dicha adquisición, representativo de su colaboración en la ocultación.

1. Supuesto de hecho

La resolución que da lugar al recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) analiza cuatro cuestiones controvertidas diferentes:

- 1.^a Determinación de los bienes o derechos transmitidos u ocultados. En particular, si los órganos económico-administrativos pueden prescindir de valorar las pruebas indiciarias sostenidas por el órgano de recaudación para justificar el acuerdo de declaración de responsabilidad, alterando, en su lugar, el bien o derecho ocultado.
- 2.^a Determinación del momento al que debe estar referida la valoración de los bienes o derechos transmitidos u ocultados.
- 3.^a Determinación del criterio de valoración aplicable cuando lo ocultado o transmitido es dinero en efectivo.
- 4.^a Determinación del alcance de la responsabilidad cuando concurren varios responsables.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) dicta tres acuerdos diferentes en relación con el recurso interpuesto por la AEAT:

- Lo declara inadmisibile respecto de las cuestiones segunda y tercera.
- Lo estima respecto de la primera cuestión controvertida.
- Lo desestima en relación con la cuarta cuestión.

El caso trata de un contribuyente, Z, deudor principal por importe de 85.917,50 euros procedente de varios conceptos tributarios (IRPF 2014, IRPF retenciones 3T 2009, 1T y 2T 2010; IVA 3T y 4T 2009 y 1T, 2T, 3T y 4T 2010, intereses de demora). Las deudas del expediente tenían su origen en el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria de la sociedad M cuyo inicio le fue notificado en fecha 17 de octubre de 2014.

Por otra parte, unos años antes, con fecha 28 de diciembre de 2011, según consta en la escritura notarial donde se documentó el negocio de compraventa, la esposa (X) y el hijo (ZX) de Z habían adquirido cada uno de ellos el 50 % de las participaciones sociales de la mercantil A, de la que Z se convirtió en gestor y administrador de hecho a partir de enero de 2012.

En su calidad de apoderado con firma autorizada de la sociedad A, era práctica habitual que Z ingresara en las cuentas de esta mercantil imposiciones de efectivo, las cuales, contadas a partir de la fecha en que se comunicó el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria, alcanzaban el importe de 1.200.900 euros.

Las imposiciones eran utilizadas para el tráfico general de la sociedad, incorporándose a su contabilidad sin contrapartida alguna.

A la vista de esta situación de hecho, la AEAT consideró que resultaba aplicable el supuesto de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 42.2 a) LGT, por cuanto tanto la persona jurídica (sociedad A), como las personas físicas, esposa y el hijo de Z, propietarios al 50 % de la sociedad A, habían ideado un mecanismo para colaborar en la ocultación de los bienes del deudor principal Z, impidiendo que la Hacienda Pública pudiera cobrar las deudas tributarias pendientes, por importe de 85.917,50 euros.

El alcance de la responsabilidad fue fijado por el órgano de recaudación en dicha cantidad (85.917, 50 €), ya que la norma (art. 42.2 Ley general tributaria –LGT–) establece que dicho alcance estará constituido por la menor de dos cantidades: la deuda tributaria pendiente del obligador principal o el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar (1.200.900 €).

Los responsables solidarios alegaron que realmente ellos nunca habían ejercido actividad alguna en la sociedad A, la cual era gestionada y dirigida directamente por Z, que figuraba como trabajador autónomo y era apoderado con plenos poderes, siendo de hecho su verdadero administrador.

El dinero ingresado en metálico por Z en la sociedad A procedía de un cliente extranjero que había anticipado los importes para la adquisición de maquinaria de segunda mano, habiéndose cumplimentado a tal efecto una «Declaración de Movimiento de Medios de Pago», modelo S-1, dirigido a la Dirección del Servicio ejecutivo de la Comisión de prevención del blanqueo de capitales e infracciones monetarias.

En consecuencia, en opinión de los contribuyentes, al no existir ningún bien del obligado principal no cabría hablar de presunta colaboración en ninguna ocultación, dado que los importes que Z ingresa en las cuentas de A no son de su propiedad, sino que obedecen al tráfico mercantil normal de la sociedad. Además, en los años en los que se produjeron las citadas imposiciones de efectivo, Z ni siquiera era deudor de la Hacienda Pública, siendo así que, en años anteriores a la derivación de responsabilidad subsidiaria que dio lugar a la deuda, Z ya venía realizando dicha práctica con habitualidad. Además, los contribuyentes

se comprometían a aportar la contabilidad de A, donde constaba la contrapartida a los ingresos efectuados en efectivo.

En cuanto al presupuesto de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT, que se imputa a la esposa y al hijo de Z como propietarios al 50 % de A, se arguye que «la mera tenencia de participaciones sociales, sin ninguna actividad real desempeñada ni conducta añadida, no les convierte en colaboradores de nada».

Frente a estas argumentaciones, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, en Resolución de 30 de junio de 2021, estimó en parte la reclamación presentada, entendiendo que, en contra de lo que probó indiciariamente el órgano de recaudación, la ocultación se refiere a la titularidad de las participaciones sociales de A, las cuales corresponden al propio Z y no a su esposa e hijo:

Ahora bien, a juicio de este Tribunal, la ocultación se refiere a la titularidad de las participaciones sociales de A, SL, que corresponde a Don Z, no a Doña X y a su hijo Don ZX. Esas participaciones, de no haberse generado la falsa apariencia, hubiesen podido ser embargadas para la cancelación de las deudas de Don Z (como sujeto pasivo y como responsable) y su producto aplicado a la satisfacción de dichas deudas.

A través del recurso extraordinario de alzada, el director de Recaudación de la AEAT pretende que el TEAC unifique criterio en cuatro sentidos:

- 1.º La Administración tributaria no discute la titularidad de la sociedad A, pero pone de manifiesto pruebas e indicios que demuestran que ha habido ocultación del patrimonio del deudor principal mediante el ingreso en metálico de dinero de Z en cuentas de A. El TEAR no puede desconocer dicha prueba indiciaria y alterar el supuesto de hecho fijado por el órgano de recaudación.
- 2.º La valoración de los bienes ocultados debe estar marcada por el momento en que se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad. Cuando estos hechos formen parte de un proceso, la valoración podrá referirse a distintos momentos.
- 3.º Si el bien ocultado es dinero en efectivo, para valorarlo solo hay que tomar su importe (no procede valorar las participaciones sociales).
- 4.º Cada responsable solidario lo es de la totalidad de la deuda del deudor principal, sobre la base del carácter tendencial de la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT (es decir, no resulta necesaria la consecución de un resultado, sino que basta con que los actos realizados tiendan a la ocultación, Sentencia del Tribunal Supremo –TS– de 20 junio de 2014, rec. núm. 2866/2012 –NFJ054735–, FJ quinto), así como del concepto de solidaridad civil.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC analiza los distintos problemas que suscita la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, partiendo de otras resoluciones anteriores sobre la misma materia, entre las que destaca la de 27 de junio de 2019 (RG 276/2017 –NFJ074324–).

La *primera cuestión* que analiza es la facultad revisora de los órganos económico-administrativos.

Cita el TEAC las Sentencias del TS de 19 de diciembre de 2012 (rec. núm. 559/2010 –NFJ049804–) y de 1 de marzo de 2016 (rec. núm. 3155/2014 –NFJ062088–) para avalar su conclusión de que el TEAR «no podía alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de recaudación». Es decir, las facultades revisoras de los tribunales económico-administrativos solo les permiten examinar la conformidad a Derecho del acto administrativo, sin que puedan invadir las funciones de los órganos de gestión, ni suplir las deficiencias o errores en que estos hubieran podido incurrir al dictar el acto.

Los tribunales económico-administrativos han de limitarse, pues, a hacer una revisión jurídica de las cuestiones controvertidas, pero sin que puedan alterar los supuestos de hecho:

El TEAR debía, pues, limitarse a determinar la conformidad o no a Derecho del acuerdo de exigencia de responsabilidad, valorando las pruebas indiciarias sostenidas por el órgano de recaudación. En su lugar ha invadido las funciones de dicho órgano presentando un supuesto de hecho nuevo y distinto. Ha sustituido la decisión alcanzada por el órgano de recaudación por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta. Tal modo de proceder constituye una irregularidad invalidante a tenor de la jurisprudencia indicada.

En conclusión: los tribunales económico-administrativos pueden rebatir las conclusiones que la Administración tributaria obtenga de las pruebas indiciarias que se presenten, pero en ningún caso desconocerlas y, en su lugar, alterar el supuesto de hecho determinado por aquella.

Con referencia a la *segunda cuestión*, sobre el momento en que debe tenerse en cuenta a la hora de valorar los bienes ocultados, el TEAC considera erróneo el criterio del TEAR de Cataluña, para quien debiera situarse en el momento en el que los bienes (que, a juicio del TEAR, son las participaciones sociales, no el dinero en efectivo) pudieron ser embargados. En cambio, el TEAC reafirma su posición, manifestada en Resolución de 28 de abril de 2015 (RG 3551/2014 –NFJ058020–), de que el momento al que hay que referir la valoración es aquel en que se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad, esto es, el momento de la ocultación de los bienes.

Pese a reconocer erróneo el criterio del TEAR, puesto que existe doctrina del TEAC sobre esta cuestión, decreta la inadmisión del recurso extraordinario de alzada en relación con la misma.

El *tercer asunto* sobre el que se pide al TEAC que unifique criterio hace referencia al valor de la ocultación, cuando se trata de dinero en efectivo. El director del Departamento de Recaudación de la AEAT solicitaba que se estableciera el criterio de que, cuando lo ocultado es dinero en efectivo, su valor es su importe. El TEAR, al entender que lo ocultado eran las participaciones sociales, se había enzarzado en el problema de cómo valorarlas, pero no se había pronunciado sobre la valoración del efectivo.

En consecuencia, y puesto que no existe un criterio que modificar (pues no hay pronunciamiento del TEAR en este extremo), retomando lo que ya dijera en su Resolución de 28 de enero de 2020 (RG 2212/2018 –NFJ076757–), el TEAC inadmite a trámite esta tercera cuestión controvertida:

Así las cosas, no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio si se aprecia incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente en dicho recurso y los criterios aplicados en el TEAR en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que el criterio aplicado es dañoso y erróneo, lo que no se produce en el presente, en cuanto el criterio considerado como tal por el recurrente no es el sostenido por el Tribunal Regional en su resolución.

Por último, la *cuarta cuestión* controvertida hace referencia al alcance de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT cuando varios responsables concurren en el mismo supuesto.

Frente a la pretensión de la AEAT de considerar responsable a cada uno por el 100 % de la deuda, el TEAC interpreta que, al tratarse de una responsabilidad limitada al valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, como regla general cuando concurren varios responsables el alcance de la responsabilidad para cada uno de ellos «vendrá limitado por el valor de los bienes o derechos correspondientes a su porcentaje de participación en dicha adquisición, representativo de su colaboración en la ocultación».

En consecuencia, no se admite el criterio de unificación que proponía el director de la Dependencia de Recaudación de la AEAT en el caso concreto que se analiza, si bien el TEAC precisa que en otros supuestos de concurrencia de responsables la solución pudiera ser distinta, teniendo en cuenta la variedad casuística de ejemplos de ocultación, por lo que habrá que estar a cada caso particular.

3. Comentario crítico

Son muchos los temas interesantes que suscita la resolución del TEAC objeto de comentario. Por seguir el mismo orden sistemático de la propia resolución, empezaremos por comentar las facultades revisoras de los órganos económico-administrativos.

El TS, en Sentencia de 19 de diciembre de 2012 (rec. núm. 559/2010 –NFJ049804–), citada por el TEAC, ha dejado clara su postura, interpretando que los órganos económico-administrativos tienen amplias competencias revisoras: pueden rebatir o completar los argumentos jurídicos de los órganos de gestión o de liquidación; pueden analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, incluso aunque no hayan sido planteadas por los interesados (o sea, pueden actuar «de oficio», ex art. 59 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa), pero siempre ciñéndose al supuesto de hecho fijado en el procedimiento de aplicación de los tributos. Es decir, los tribunales económico-administrativos pueden revisar cualquier cuestión de derecho del expediente, pero no pueden modificar los presupuestos de hecho fijados por los órganos actuantes, so pena de causar indefensión:

[...] estima la Sala que la facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen jurídico de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante en el proceder del órgano económico-administrativo regional, al sustituir la decisión a tal fin alcanzada por las autoridades de gestión, por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente lo que asimismo implica un incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico.

Es cierto que el órgano de revisión, conforme a los artículos [...] **puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados**, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, pero no es menos cierto que **lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión [...]** introduciendo en el debate un «nuevo» hecho que perjudica al reclamante [...] (la negrita es nuestra).

En nuestra opinión, lo más relevante de la resolución del TEAC objeto de análisis no es tanto perfilar el contenido de las facultades revisoras de los órganos económico-administrativos (que están claras a la vista de la jurisprudencia), sino cómo revela que ni la propia Administración tributaria se pone de acuerdo en qué conductas constituyen ocultación a efectos del artículo 42.2 a) de la LGT.

Lo explicamos: cuando se creó la figura de la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del deudor principal, hace casi treinta años, allá por 1995¹, se hizo dentro de un

¹ El origen de esta figura de responsabilidad arranca de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT. Se incluyó en el artículo 131, regulador del embargo, cuyo apartado 5 dio forma a este supuesto de responsabilidad solidaria del pago de la deuda tributaria pendiente (ya en vía ejecutiva para

ámbito de aplicación muy concreto: la regulación de la vía de apremio². El legislador estaba pensando en una deuda tributaria del obligado principal, ya nacida y liquidada, y exigida en procedimiento ejecutivo. Antes de que el órgano de recaudación pudiera proceder al embargo de los bienes suficientes para hacerse pago de la deuda tributaria pendiente, el obligado, con la colaboración dolosa de otras personas, hacía desaparecer dichos bienes, impidiendo su traba. Para prevenir estas conductas obstruccionistas, se configuró una responsabilidad solidaria de quienes colaboraran con su conducta en la ocultación de los bienes del deudor principal, con la finalidad de imposibilitar que este diera cumplimiento a su obligación de pago frente a la Hacienda Pública.

Por eso nació como una responsabilidad limitada: solo hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar³.

La evolución de esta figura a lo largo de los años puso de manifiesto que se trataba de un recurso ágil y relativamente sencillo para facilitar la recaudación de deudas tributarias pendientes⁴. Por eso, a través de la doctrina administrativa primero, de la propia ley después⁵, y finalmente, mediante la jurisprudencia, se ha perfilado un supuesto de responsabilidad que, en la actualidad, resulta totalmente desdibujado, cambiante, y que provoca una situación de inseguridad jurídica permanente.

el deudor principal), prevista para «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».

² Cfr. exposición de motivos de la Ley 25/1995:

Con base en lo anterior se procede a la revisión de los artículos 126 a 139, ambos inclusive, con la finalidad de regular de forma más precisa la vía de apremio, las facultades de los órganos de recaudación en el ejercicio de sus funciones y las incidencias suscitadas con ocasión del embargo, particularmente la concurrencia de procedimientos y la sustanciación de tercerías.

³ Antiguo artículo 131.5 de la LGT de 1963 y vigente artículo 42.2 de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre.

⁴ El magistrado del TS, Navarro Sanchís, en su voto particular a la Sentencia de 12 de mayo de 2021 (rec. núm. 62/2020 –NFJ082403–), que comentaremos más adelante en el texto, expresa su temor de que, a la vista de los pronunciamientos del TS sobre esta materia a lo largo de 2021, la Administración tributaria incremente exponencialmente

las responsabilidades continuadas a título de *consilium fraudis*, a la vista de nuevos caladeros de bienes, esto es, de la incorporación de terceros, bien o mal, que respondieran de todas las deudas, presentes y futuras. Visto el peligro cierto de esta posibilidad que se abre, máxime en épocas de crisis económicas graves y de la necesidad de buscar terceros solventes, se debería, cuando menos, haber situado una mínima perspectiva temporal en la inclusión en el ámbito objetivo de la responsabilidad de las deudas no nacidas, y lo que es peor, de sanciones que no solo no han sido impuestas, sino respecto de las que no cabe efectuar vaticinios ni adivinaciones.

⁵ La norma que actualmente regula la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes se encuentra en el artículo 42.2 a) de la LGT, enmarcado en el capítulo II, referente a los obligados tributarios, sección 3.ª, sobre responsables tributarios, ubicación que implica haber ampliado su ámbito de aplicación más allá de la recaudación ejecutiva.

Para empezar, si en su origen la deuda tributaria pendiente de la que había que responder estaba claramente cuantificada, años después la jurisprudencia (por todas, Sentencia de la Audiencia Nacional –AN– de 23 de marzo de 2021, rec. núm. 1386/2019 –NFJ087972–) estableció que bastaba con que hubiera nacido, esto es, que el sujeto pasivo hubiera realizado el hecho imponible, aunque la deuda no se hubiera liquidado (con lo cual, obviamente, su importe puede ser desconocido).

Actualmente, el TS ha llegado admitir⁶ la responsabilidad solidaria por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT en supuestos en los que la deuda tributaria pendiente ni siquiera había nacido en el momento en que se produjeron los presuntos actos de ocultación, siempre, eso sí, que la Administración tributaria demuestre fehacientemente que existía un plan preconcebido entre el deudor principal y el presunto responsable solidario a fin de conseguir la ocultación de los bienes de aquel.

Es evidente la dificultad que presenta probar las intenciones⁷. En este sentido, la doctrina científica (Puebla Agramunt, 2021; Marcos Cardona, 2021) ha destacado que no resulta suficiente la mera relación de parentesco entre el obligado principal y los responsables solidarios para fundamentar dicha demostración. Hace falta un esfuerzo probatorio mayor.

En el presente caso, la esposa y el hijo del deudor principal adquieren unas participaciones sociales el 28 de diciembre de 2011, en una operación jurídica realizada ante notario, y que perfecciona sus efectos en ese momento. En esa fecha, parte de la deuda tributaria de la que se les exige responder en concepto de responsables solidarios por ocultación de bienes, ni se había liquidado ni siquiera había nacido (por ejemplo, el IRPF ejercicio 2014, por importe de 25.028,99 €).

Como indicaba en su voto particular a la Sentencia del TS de 12 de mayo de 2021, el magistrado Navarro Sanchís, si la LGT establece el objeto de la responsabilidad tributaria por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT circunscribiéndolo a la «deuda tributaria pendiente», se está refiriendo a un concepto

bien preciso y estrictamente jurídico, que remite a una única posible conclusión, descartando otras que interesan a la Administración: que solo es deuda tributa-

⁶ Sentencias de 11 de marzo de 2021 (rec. núm. 7004/2019 –NFJ081744–) y 12 de mayo de 2021 (rec. núm. 62/2020 –NFJ082403–).

⁷ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) 51/2017, de 31 de enero (rec. núm. 89/2016 –NFJ067824–), expresa sabiamente lo siguiente:

salvo que las partes lo hubieran documentado o alguno de ellos lo confiese, normalmente no será posible una prueba directa sobre la intencionalidad de los sujetos, por quedar en su círculo íntimo o en el arcano de sus conciencias, por lo que generalmente habrá de deducirse ese ánimo de los actos coetáneos, anteriores y posteriores, y será necesario acudir a la prueba indiciaria.

ria la ya devengada o la liquidada, no así las deudas futuras, entre otras razones, porque se desconoce su cuantía.

Aparte de esta consideración acerca de que las deudas no nacidas no pueden quedar comprendidas en el ámbito de la responsabilidad por ocultación, salvo que la Administración tributaria pruebe de forma indubitada la maquinación previa entre el presunto responsable y el deudor principal, según exige el TS, el comentario que nos suscita la resolución del TEAC que estamos analizando es que, como hemos apuntado al inicio, los órganos de la Administración tributaria, no saben cómo «vestir» la ocultación.

Es tan ambiguo el concepto de «ocultación» que ha ido perfilando la doctrina administrativa (no se precisa la ocultación material, basta la ocultación jurídica, como por ejemplo, cuando se minorra el valor de los bienes⁸), que si para los órganos de recaudación hay ocultación en el hecho de que el deudor principal ingrese un dinero en metálico (que, a juicio de la AEAT le pertenecía, lo que está por demostrar) en las cuentas de la sociedad responsable, en cambio para el TEAR la ocultación radica en que las participaciones de la sociedad en realidad no pertenecen a sus titulares formales (los presuntos responsables solidarios), sino al administrador *de facto* (el deudor principal).

¿Cómo pueden los obligados tributarios argumentar contra la ocultación si la propia Administración no define en el caso concreto en qué ha consistido la misma? En el recurso de alzada que interpuso el director del Departamento de Recaudación indica que

considera el TEAR que la ocultación se refiere a la titularidad de las participaciones sociales de A, porque corresponde a Don Z y no a su esposa e hijo. Son estas participaciones las que podrían haberse embargado al deudor principal, de no haberse generado la falsa apariencia de que su titularidad no le correspondía. El TEAR llega a decir también que la ocultación se refiere a la actividad económica.

Sin embargo, el director de Recaudación manifiesta que «la Administración tributaria no discute la titularidad de la sociedad A».

¿En qué quedamos? ¿Qué se ha ocultado? ¿La actividad económica que realiza la sociedad? ¿La titularidad de las participaciones? ¿Dinero en efectivo? ¿Qué seguridad jurídica pone de relieve esta situación?

La jurisprudencia es unánime al exigir la prueba de culpabilidad de los presuntos responsables por ocultación. Si no dolosa (*consilium fraudis* o propósito de defraudar), al menos tiene que haber una actitud culposa de los responsables solidarios: tienen que

⁸ Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2021 (RG 1036/2020 –NFJ081271–).

saber (*scientia fraudis* o conocimiento del perjuicio) que con su conducta perjudicaban la acción de cobro de la Hacienda Pública (Sentencia del TS de 25 de marzo 2021, rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–).

No podemos olvidar que, en nuestro ordenamiento jurídico tributario, la responsabilidad es una figura que debe estar rodeada de las máximas garantías, pues implica la exigencia de una deuda tributaria de otro a quien no ha realizado el hecho imponible y, por tanto, no ha puesto de manifiesto capacidad económica alguna, que es el criterio de imposición que establece la Constitución española en el artículo 31.1. Realiza, eso sí, el presupuesto de hecho de la responsabilidad (en el caso del art. 42.2 a) LGT), la ocultación con el fin de impedir la acción recaudatoria, pero dicho presupuesto debe quedar claramente probado por la Administración tributaria en todos sus requisitos: colaboración en la ocultación y ánimo de defraudar (o, en su caso, conocimiento del perjuicio).

Sobre el concepto de colaboración, habría mucho que decir respecto a si cumplen esta exigencia las acciones pasivas de los presuntos responsables, como ocurre en el supuesto analizado en el que los responsables tributarios son socios no administradores de la mercantil, aunque existe sólida jurisprudencia admitiendo la responsabilidad solidaria de socios que, por ejemplo, han admitido un reparto de dividendos (entendido como acto de ocultación⁹). Pero lo que la Administración tributaria tiene que demostrar, en todo caso, es que los responsables conocían la situación deudora del obligado principal y colaboraron con él en la ocultación de sus bienes. Y no se puede conocer una deuda que no ha nacido en el momento de la presunta ocultación.

En este caso, cuando la esposa y el hijo del deudor principal adquirieron la mercantil, en 2011, todavía no se le había derivado a aquel la responsabilidad subsidiaria (lo que ocurrió el 23 de julio de 2014) de la que nació la deuda origen del expediente de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT.

Pasando por alto las cuestiones dos y tres del recurso, sobre las que el TEAC no se pronuncia (salvo para señalar que el momento que hay que tener en cuenta para fijar el valor de los bienes ocultados es precisamente aquel en el que se realiza la conducta calificada como ocultación¹⁰, precisión que resulta baldía si precisamente hay discrepancias respecto a cuál ha sido la conducta obstruccionista), no podemos terminar este comentario sin resaltar la importancia del criterio unificado respecto del alcance de la responsabilidad cuando existen varios sujetos responsables.

⁹ Sentencia de la AN de 24 de junio de 2020 (rec. núm. 702/2017 –NFJ081144–).

¹⁰ En su Resolución de 27 de septiembre de 2018 (RG 1515/2017 –NFJ071426–), el TEAC ha precisado que si la Administración tributaria hubiera aceptado la valoración dada por los interesados (obligado principal y responsables) a los bienes ocultados, los tribunales económico-administrativos no pueden modificarla.

En relación con la multiplicidad de responsables solidarios en supuestos de aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT, la doctrina administrativa y la jurisprudencia han ido perfilando aspectos importantes que suscitaban dudas. Por ejemplo, el TS ha aclarado que el pago efectuado por cualquiera de los sujetos responsables extingue la deuda derivada, liberando a todos (Sentencia del TS de 10 de diciembre de 2020, rec. núm. 2189/2018 –NFJ080030–). Actualmente está pendiente de resolverse la cuestión de interés casacional, admitida por Auto del TS de 19 de enero de 2022 (rec. núm. 4596/2021 –NFJ084759–), sobre si la Administración tributaria puede derivar los recargos de apremio del deudor principal a todos los responsables solidarios declarados de conformidad con el artículo 42.2 a) de la LGT, cuando uno de ellos ha solicitado el aplazamiento o fraccionamiento y la deuda goza de una garantía aceptada por la propia Administración tributaria.

El TEAC, en la resolución objeto del presente comentario, clarifica un extremo importante, en contra del criterio mantenido por la Administración tributaria: en caso de que varios responsables concurren en un mismo supuesto de responsabilidad por el artículo 42.2 a) de la LGT, el alcance de la responsabilidad individual de cada uno debe establecerse en proporción a su porcentaje de participación en la propiedad de los bienes ocultados o transmitidos, y no por la totalidad.

El criterio que pretendía fijar la AEAT es que, cuando son varios los responsables que concurren en idéntico presupuesto de ocultación, el alcance de la responsabilidad de cada uno es por el total de la deuda derivada, sin que proceda distribuirse entre ellos en función del beneficio que pudiera atribuirse a cada uno por la ocultación, o de la intensidad de su participación causal en la misma.

El soporte jurídico para dicha interpretación es, a juicio del director del Departamento de Recaudación de la AEAT, el carácter «tendencial» de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, en el sentido de que, para apreciar su existencia, no es preciso que se consiga el resultado de «impedir la actuación de la Administración tributaria», como reza el precepto, en expresión un tanto genérica, sino que se realicen conductas que tiendan a la consecución de dicho resultado.

El TEAC resalta, en cambio, la peculiaridad de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT: se trata de una responsabilidad limitada, según expresa la propia ley, «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

En consecuencia, el hecho de que varios responsables concurren en el mismo presupuesto de ocultación (y, sorprendentemente, pese a la estimación del primer motivo del recurso, el TEAC utiliza la hipótesis de ocultación que desarrolló el TEAR de Cataluña, es decir, la ocultación de las participaciones sociales, en vez de referir la ocultación al dinero en efectivo, como defendía la AEAT, lo que supone un claro ejemplo de incongruencia resolutoria), en este caso, adquisición por mitad, en unidad de acto, de las participaciones socia-

les, «no autoriza, a juicio de este Tribunal Central, a ampliar el alcance de la responsabilidad de cada uno de ellos como si cada uno hubiese adquirido el 100 por 100 de dichos títulos».

Es decir, de acuerdo con la teoría del TEAC, la Administración tributaria puede cobrar la totalidad de la deuda al obligado principal, pero cuando la misma es objeto de derivación por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT, la actuación ejecutiva contra cada responsable solo alcanza al valor de los bienes o derechos que hubiera podido embargar de no mediar la ocultación *realizada por cada uno de ellos*.

Por tanto, cuando la ocultación se realiza mediante la adquisición de los bienes del deudor principal, «el alcance de la responsabilidad para cada uno de ellos [de los responsables], vendrá limitado por el valor de los bienes o derechos correspondiente a su porcentaje de participación en dicha adquisición, representativo de su colaboración en la ocultación».

No obstante, el TEAC es consciente de que no todos los actos de ocultación del patrimonio del deudor principal consisten en la adquisición de la propiedad de sus bienes. Por ello, deja la puerta abierta a una interpretación diferente, en aquellos supuestos en los que la ocultación se haya verificado a través de otros mecanismos, por lo que considera que debe examinarse cada caso en particular.

Referencias bibliográficas

Marcos Cardona, M. (2021). El alcance de la responsabilidad del 42.2 a) LGT respecto de las estrategias preparatorias de ocultación o transmisión de bienes previas al devengo de la obligación tributaria principal. *Nueva Fiscalidad*, 3, 109-146.

Puebla Agramunt, N. (2021). Donaciones y responsabilidad tributaria. *Nuria Puebla Agramunt. Estudio jurídico*. www.nuria-puebla.com

Bibliografía

Banacloche Palao, C. (2022). *La responsabilidad tributaria por ocultación de bienes*. (1.ª ed.). CEF.