



La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración: especial referencia al elemento intencional

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de A Coruña (España)

pilar.alvarez@udc.es | <https://orcid.org/0000-0001-5921-4482>

Extracto

Este trabajo aborda algunas cuestiones controvertidas que plantea en la práctica el supuesto especial de responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria –norma que regula la responsabilidad solidaria de quienes causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes y derechos con el fin de impedir la actuación recaudatoria de la Administración–. En particular, se analiza tanto el elemento intencional de la conducta del responsable como el momento en el que dicha conducta ha de realizarse para considerar que con ella se ha frustrado la actuación recaudatoria de la Administración, ya que ambos aspectos son especialmente conflictivos.

Palabras clave: responsabilidad solidaria; ocultación de bienes; transmisión de bienes; causante; colaborador; recaudación tributaria; elemento intencional.

Recibido: 31-08-2023 / Aceptado: 02-10-2023 / Revisado: 04-03-2024 / Publicado (en avance online): 18-03-2024

Cómo citar: Álvarez Barbeito, P. (2024). La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración: especial referencia al elemento intencional. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 493, 5-30. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.19377>



Joint and several liability derived from collaboration in the concealment of assets from the Administration: special reference to the intentional element

Pilar Álvarez Barbeito

Abstract

This paper addresses some controversial issues raised in practice by the special case of joint and several liability laid-down in article 42.2 a) of the General Tax Law –a rule that regulates the joint and several liability of those who cause or collaborate in the concealment or transfer of goods and rights, in order to prevent the tax collection action of the Administration–. In particular, the intentional subjective element of the conduct of the responsible party is analyzed, as well as the moment at which such conduct must be carried out in order to consider that the tax collection action of the Administration has been frustrated, since both aspects are particularly conflictive.

Keywords: several liability; concealment of goods; transfer of goods; cause; collaborator; tax collection action; intentional subjective element.

Received: 31-08-2023 / Accepted: 02-10-2023 / Reviewed: 04-03-2024 / Published (online preview) 18-03-2024

Citation: Álvarez Barbeito, P. (2024). La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración: especial referencia al elemento intencional. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 493, 5-30. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.19377>



Sumario

1. Principales aspectos de la responsabilidad tributaria solidaria por ocultación
2. Análisis de los requisitos objetivos establecidos para la exigibilidad de la responsabilidad
 - 2.1. Los conceptos de «causante» y «colaborador» y la existencia de *consilium fraudis*
 - 2.2. Los conceptos de «ocultación» o «transmisión» como base de un «vaciamiento patrimonial»
 - 2.2.1. La «ocultación» o «transmisión»
 - 2.2.2. El vaciamiento patrimonial: supuestos en los que hay elementos patrimoniales adicionales
 - 2.2.3. La ocultación en supuestos de «responsabilidad en cadena»
 - 2.3. Momento en el que ha de tener lugar la actuación de transmisión u ocultación
3. Especial relevancia del elemento intencional de la responsabilidad
 - 3.1. Antecedentes normativos
 - 3.2. Una aproximación al concepto de *scientia fraudis*
 - 3.3. El carácter tendencial de la responsabilidad y sus efectos
 - 3.4. La prueba del *scientia fraudis*
 - 3.5. El *scientia fraudis* en algunas operaciones concretas
 - 3.5.1. Las donaciones en fraude de acreedores
 - 3.5.2. Las operaciones en las que participan menores de edad y sus representantes

Referencias bibliográficas



1. Principales aspectos de la responsabilidad tributaria solidaria por ocultación

El artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria (LGT) califica como responsables tributarios solidarios a quienes «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 este caso, la responsabilidad alcanzará al «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», si bien el alcance de tal responsabilidad se limita, en este caso, al «importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha sintetizado en varias resoluciones, como la de 23 de julio de 2020 (RG 3748/2019 –NFJ078776–), los principales aspectos que cabe destacar acerca del supuesto de responsabilidad al que alude el citado precepto.

Así, en primer lugar, se refiere al fundamento último de este supuesto de responsabilidad tributaria solidaria incidiendo en que esta tiene como base la responsabilidad por actos ilícitos, cuyo origen se halla en lo establecido en el artículo 1.902 del Código Civil (CC), teniendo en cuenta que en este caso «el daño no es otro que el perjuicio de la acción de cobro, que se vea imposibilitada, o al menos obstaculizada, por la conducta de la responsable»¹.

En segundo lugar, recuerda el tribunal que la finalidad concreta de impedir u obstaculizar la actuación recaudatoria de la Administración tributaria será el nexo principal de la conducta realizada con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. En ese sentido, señala que la ocultación o transmisión de elementos patrimoniales ha debido realizarse intencionadamente, lo que exige que se haya actuado de forma «culpable o dolosa, o por

¹ En el mismo sentido puede consultarse, por ejemplo, la Resolución de 21 de febrero de 2012 (RG 4133/2010 –NFJ078524–), a la que se remite la mencionada Resolución de 23 de julio de 2020 (RG 3748/2019 –NFJ078776–). Por otra parte, en esa línea, la Resolución del TEAC de 19 de mayo de 2023 (RG 7249/2020 –NFJ090079–) apunta que la LGT:

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.



lo menos negligente» por quien participa o coopera en la realización del ilícito tributario que determina la concurrencia del supuesto de responsabilidad, excluyendo así la posibilidad de que este se haya configurado como un supuesto de responsabilidad objetiva.

Teniendo en cuenta lo anterior, analizaremos en las siguientes líneas algunas de las cuestiones más controvertidas que suscita la aplicación del referido artículo 42.2 a) de la LGT, en gran parte relacionadas con la interpretación de los requisitos legales objetivos y subjetivos establecidos para su exigibilidad. En particular, el elemento intencional que ha de presidir la conducta del sujeto para que pueda ser considerado responsable, así como el momento en el que la misma ha de llevarse a cabo para considerar que con ella se ha frustrado la actuación recaudatoria de la Administración, han sido objeto de controversia en varias ocasiones, por lo que al análisis de estas cuestiones dedicamos especial atención en las siguientes líneas.

2. Análisis de los requisitos objetivos establecidos para la exigibilidad de la responsabilidad

Tal y como se desprende del artículo 42.2 a) de la LGT, la exigibilidad del supuesto de responsabilidad en él contemplada exige la concurrencia de condiciones subjetivas y objetivas, traduciéndose estas últimas en la necesidad de que el presunto responsable haya «causado o colaborado» en la «ocultación o transmisión» de bienes o derechos de un obligado al pago. A esos efectos, el tribunal aclara el significado que ha de atribuirse a tales conceptos, interpretación que se ha visto completada con diversas manifestaciones jurisprudenciales y doctrinales.

2.1. Los conceptos de «causante» y «colaborador» y la existencia de *consilium fraudis*

El TEAC, entre otras, ha determinado en su Resolución de 19 de mayo de 2023 (RG 7249/2020 –NFJ090079–) que el término «causar» implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación, mientras que «colaborar» entraña complicidad y cooperación.

Desarrollando lo anterior, cabe aludir a la Resolución de 23 de julio de 2020 (RG 3748/2019 –NFJ078776–), en la que el TEAC señaló que los conceptos de causante o colaborador –acuñados por el derecho penal y matizados para aplicarlos en el ámbito de la responsabilidad tributaria– implican considerar que cabe aplicar tal calificación a los siguientes sujetos: i) a las personas que toman parte directa en la realización de la actuación ilícita; ii) a quienes utilicen fuerza sobre la persona que realice materialmente la actuación antijurídica; iii) a los sujetos que hayan inducido o instigado la realización de los hechos constitutivos de la actuación antijurídica; y iv) a quienes tengan la consideración de colaboradores necesarios y la de cómplices.



Trasladando lo anterior al contexto tributario y teniendo en cuenta que el supuesto de responsabilidad que nos ocupa está presidido por un elemento intencional que desarrollaremos más adelante, consideramos que tanto el hecho de causar como el de colaborar implican que la actuación del responsable, movida por la finalidad de sustraer de la acción recaudatoria de la Administración determinados elementos patrimoniales del deudor, ha de realizarse con la connivencia de este.

Esto es, ha de entenderse que la posibilidad de derivar responsabilidad en este caso exige que exista un cierto grado de complicidad o cooperación entre el declarado responsable y el deudor cuyos bienes se hubiesen sustraído o intentado sustraer a la acción recaudatoria de la Administración. En ese sentido se ha afirmado que, «si bien existe cierto debate jurisprudencial en cuanto al alcance del dolo, o del elemento subjetivo de la conducta», en lo que:

no debería haber discusión posible es en la necesidad de apreciar un concierto de voluntades. En plural. Y tiene que haber dos partes que se ponen de acuerdo, no pudiendo haber responsabilidad en los casos en los que una de las partes no tiene ningún tipo de control de la acción, o capacidad alguna de evitar la conducta que se pretende reprobar o perseguir (García Guirao, 2021).

Por tanto, junto con el *scientia fraudis*, que después analizaremos, la Administración debería tener que probar el *consilium fraudis* existente entre el titular de los elementos patrimoniales sustraídos a la acción de la Administración y el sujeto que ha colaborado de algún modo con él a esos efectos.

Ello debería llevar a excluir del ámbito de la responsabilidad tributaria a aquellos sujetos no hubiesen podido impedir la ocultación o transmisión de los bienes o derechos, como sería el caso de los adquirentes de buena fe que hubiesen satisfecho un precio próximo al valor de mercado, salvo que la Administración pudiera demostrar que el adquirente sabía que con la transmisión se causaría un daño a la Administración al conocer que el deudor principal no utilizaría el importe percibido para pagar sus deudas tributarias pendientes (González Ortiz, 2012)².

² Este autor señala al respecto que:

Para declarar la responsabilidad solidaria de quien ha pagado un precio por la adquisición de los bienes o derechos, pues, se debería demostrar, no ya que conocía que la transmisión se realizó con la intención de evitar el embargo de los bienes transmitidos, pues cualquier adquirente sabe que la transmisión de los bienes o derechos impedirá que después de la transmisión los bienes sean embargados. Ni siquiera que además conocía la existencia de una deuda tributaria, de la cual respondía el deudor principal con todos sus bienes, incluido el bien transmitido, pues ello permitiría declarar la responsabilidad de quien adquiere de buena fe, creyendo que el precio satisfecho será destinado por el deudor principal al pago de la deuda tributaria. En nuestra opinión, se deberá demostrar, o presumir, que el adquirente al menos conocía el daño patrimonial que se llegaría a causar a la Hacienda Pública si el deudor principal decidiera no destinar el importe percibido por la transmisión del bien o derecho al pago de la deuda tributaria, al carecer de otros bienes o derechos susceptibles de embargo y ejecución forzosa.



Sin embargo, el *consilium fraudis* o acuerdo de voluntades entre deudor y responsable sí podría deducirse con mayor facilidad en supuestos de transmisiones gratuitas, atendidas las circunstancias del caso –en línea con lo establecido en el art. 1.297 del CC y teniendo en cuenta lo que después señalaremos al hilo de las donaciones en fraude de acreedores³, o en los casos de transmisiones onerosas fraudulentas o simuladas que encubren operaciones con precio inexistente o en las que, aun existiendo contraprestación, esta es sensiblemente inferior al valor normal de mercado (Calvo Vérgez, 2011)⁴.

2.2. Los conceptos de «ocultación» o «transmisión» como base de un «vaciamiento patrimonial»

2.2.1. La «ocultación» o «transmisión»

Los conceptos de «ocultación» y «transmisión» a los que alude el artículo 42.2 a) de la LGT también han sido perfilados por el TEAC.

Así, entre otras, en la citada Resolución de 19 de mayo de 2023, el tribunal recuerda que «la ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos», definición que también manejó el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 20 de junio de 2014 (rec. núm. 2866/2012 –NFJ054735–). Pero es más, en opinión del TEAC (Resolución de 16 de marzo de 2021 [RG 1036/2020 –NFJ081271–]), dicha ocultación no tiene por qué conllevar la pérdida de la titularidad del bien por parte del deudor, pudiendo entenderse que hay ocultación cuando los actos realizados dificultan la acción ejecutiva de la Administración tributaria para el cobro de las deudas «por disminuir el valor de realización del bien para la

³ En ese sentido, el TEAC, en su Resolución de 19 de octubre de 2020 (RG 4572/2018 –NFJ079435–), apuntaba que, en el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del CC, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, pero, como ya se ha venido señalando, para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT, deberá acreditar que este ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado.

⁴ En ese sentido, señala que:

A través del presente supuesto de responsabilidad, se concede a la Hacienda Pública un importante instrumento destinado a hacer frente a las distintas categorías de negocios jurídicos anómalo-s (tanto los que estrictamente puedan calificarse de fraudulentos como aquellos otros simulados o fiduciarios que encajan dentro del presupuesto de hecho que establece la norma) concluidos por el obligado tributario principal con terceros al objeto de frustrar su legítimo derecho de cobro.

Sobre esta cuestión véase también la Resolución del TEAC de 29 de abril de 2008 (RG 373/2007 –NFJ029199–).



Hacienda Pública». En el supuesto analizado en ese caso por el TEAC, dicha disminución de valor se produjo al constituir una hipoteca sobre un inmueble sabiendo que el deudor carecía de dinero para devolver el préstamo, provocando así la existencia de un derecho preferente de cobro al que tendría posteriormente la Administración.

Por tanto, el Tribunal Central adopta el concepto amplio de ocultación que maneja el TS en el ámbito penal. En ese sentido, en su Sentencia de 7 de junio de 2019 (rec. núm. 1015/2018), el Alto Tribunal apuntaba que la ocultación o sustracción incluye actuaciones muy diversas que «pueden hacerse de modo elemental» –separando físicamente algún bien de forma que el acreedor ignore dónde se encuentra– «o de modo más sofisticado», a través de algún negocio jurídico –real o ficticio– por medio del cual se enajena alguna cosa a favor de otra o se constituye un gravamen que impida o dificulte la posibilidad de realización ejecutiva. De ese modo, concluye el Alto Tribunal, el término comprendería tanto la «ocultación material como jurídica».

Puede así concluirse que lo esencial de los conceptos de ocultación o transmisión de bienes o derechos de un obligado al pago es que la actividad desarrollada e integrada en el presupuesto de hecho de la responsabilidad impida a la Administración tributaria la actuación recaudatoria que de otro modo hubiese podido realizar. Así pues, siempre que se «esconda» o «tape»⁵ el bien o derecho, en el sentido de que se haga inaccesible a la actuación de la Administración tributaria, se habrá producido una ocultación [Resolución del TEAC de 23 de julio de 2020 (RG 3748/2019 –NFJ078776–)].

Ahora bien, tal y como señaló el Tribunal Central en la citada Resolución de 23 de julio de 2020, la ocultación o transmisión debe llevar anidada una actuación de vaciamiento patrimonial, que no existirá, a efectos de aplicar la responsabilidad, cuando se haya producido una mera modificación de la composición del patrimonio cambiando un bien o derecho por otro distinto que, eso sí, debe permitir en ese caso la acción recaudatoria de la Administración en términos similares a como lo hubiese hecho el elemento patrimonial que se ha intercambiado por otro.

2.2.2. El vaciamiento patrimonial: supuestos en los que hay elementos patrimoniales adicionales

Al hilo de lo anterior habría que plantear también si, aun existiendo actuaciones de ocultación o transmisión susceptibles de encajar en el presupuesto objetivo de este tipo de responsabilidad, el hecho de que el deudor cuente con otros elementos patrimoniales suficientes para garantizar el cumplimiento de su obligación tributaria sería suficiente para evitar la derivación de responsabilidad.

⁵ El *Diccionario de lengua española* de la RAE define 'ocultar' como «esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista».



A esta cuestión aludió el TEAC en su Resolución de 26 de abril de 2018 (RG 5957/2017 –NFJ070236–) en el marco de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que, no obstante, terminó inadmitiendo por incongruencia entre lo solicitado por el director recurrente y los criterios aplicados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) en la resolución impugnada. En esta última, el TEAR anuló un acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria porque la Administración lo había fundamentado en la ausencia de bienes suficientes para hacer frente a las deudas tributarias, aunque se había demostrado que el deudor sí contaba con elementos patrimoniales suficientes para garantizar su deuda tributaria.

Pues bien, el TEAC, respecto a esta cuestión, señaló que el TEAR –a diferencia de lo que alegó la parte actora– no basó su criterio sobre el hecho de que «no pueda declararse la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT cuando existiendo transmisión u ocultación de bienes o derechos del deudor principal posea éste otros bienes susceptibles de ejecución con los que satisfacer la deuda». Por el contrario, se limitó a señalar que, cuando la convicción administrativa sobre la intención maliciosa del responsable solidario descanse, entre otros, en el solo indicio de que no existen otros bienes del deudor principal susceptibles de ejecución más allá de los transmitidos u ocultados para impedir su traba, tal intención puede decaer si se constata que sí existían aquellos bienes en el patrimonio del deudor principal.

Por tanto, parece que el TEAC admitió indirectamente en este caso la posibilidad de declarar la responsabilidad que nos ocupa cuando, a pesar de existir otros bienes en el patrimonio del deudor con los que hacer frente a la deuda, concurre la ocultación o transmisión respecto a los elementos patrimoniales directamente vinculados a la responsabilidad.

Sobre esta cuestión se ha manifestado también la doctrina, aunque con diferentes posturas. Así, por un lado, algunos autores entienden que, aunque pudiese existir ocultación respecto de algún elemento patrimonial del deudor, «si existen bienes y derechos suficientes en el patrimonio del deudor, no puede concurrir el presupuesto de hecho de la responsabilidad del art. 42.2.a), desde el momento en que el crédito tributario está garantizado» (Ruiz Hidalgo, 2015). Sin embargo, otro sector doctrinal defiende la procedencia de tal responsabilidad, aunque, finalmente, no se haya producido un perjuicio económico a la Hacienda pública. En ese sentido, por ejemplo, González Ortiz (2012) apunta que la declaración de responsabilidad tributaria en el caso que nos ocupa está condicionada por el hecho de que la ocultación o transmisión de los bienes haya impedido o tratado de impedir a la Administración tributaria proceder al embargo, concretamente, de «los bienes o derechos objeto de la ocultación o transmisión», pero no cabe entender que quede condicionada, además, al hecho de que la ocultación o transmisión de los bienes haya impedido a la Administración tributaria hacer efectivo el crédito tributario.

Esta última posición resulta acertada, en nuestra opinión, si tenemos en cuenta las particularidades que rodean al supuesto de responsabilidad que nos ocupa.

En ese sentido, tal y como se deduce del propio tenor literal del artículo 42.2 a) de la LGT y así lo ha recordado el TS en varias ocasiones, como en su Sentencia de 3 de mayo de 2023



(rec. núm. 8040/2021) –en línea con las Sentencias de 19 de enero de 2023 (rec. núm. 3904/2020) y de 7 de marzo de 2023 (rec. núm. 3742/2021)–, el supuesto de responsabilidad solidaria que contempla dicho precepto tiene como finalidad proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedirla u obstaculizarla mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido. En ese sentido, recuerda el Alto Tribunal, se trata de una responsabilidad específica en cuanto no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino determinada por la finalidad de asegurar su cobro (Jiménez y Marín, 2019, p. 11). En otras palabras, como señaló también el TS en su Sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. núm. 2189/2018 –NFJ080030–):

El fundamento de esta responsabilidad solidaria no está vinculado directa e inmediatamente al deudor principal, no se prevé un responsable junto al deudor principal para hacer frente al impago de la deuda conforme a lo previsto en el art. 41.1 LGT, ni existe vinculación a la deuda pendiente de pago por este.

Esto es, el caso de la responsabilidad prevista en el artículo 42.2 a) de la LGT –que el TEAC, como hemos visto, fundamenta sobre la responsabilidad por actos ilícitos– se configura de forma que el responsable solidario no se posiciona junto al deudor principal, sino en relación con los bienes susceptibles de ser embargados de cualquier obligado al pago, elementos patrimoniales que son el referente sobre el que se asienta la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación de la Hacienda pública (De Juan Casadevall, 2020)⁶.

Por tanto, cabe concluir que en este caso el alcance de la responsabilidad no está conectado con la extensión de la deuda dejada de pagar por el deudor principal, sino con la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, con independencia de quien sea el deudor principal y del total de la deuda que haya dejado de pagar, limitándose la extensión de la responsabilidad, como decimos, al valor de los bienes o derechos embargados o susceptibles de serlo.

Por ello, si se dan los presupuestos de la responsabilidad, procederá su declaración independientemente de que en el patrimonio del deudor pueda haber otros bienes y derechos susceptibles de cubrir su deuda tributaria.

⁶ En ese sentido, el autor señala que:

El artículo 42.2 a) de la LGT regula un supuesto especial de responsabilidad solidaria, que escapa al molde dogmático clásico de los supuestos de responsabilidad tributaria, en los que el obligado tributario aparece como una suerte de garante *ex lege*, que aparece junto al obligado tributario contribuyente, en razón de su conexión subjetiva con este o con el hecho imponible. Por el contrario, el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT no parece vinculado al hecho imponible o al contribuyente, sino a los bienes o derechos sobre los que se puede materializar la realización forzosa de la deuda tributaria (De Juan Casadevall, 2020, p. 68).



2.2.3. La ocultación en supuestos de «responsabilidad en cadena»

Ahora bien, a pesar de que, como hemos señalado, el supuesto de responsabilidad que nos ocupa está vinculado a los bienes susceptibles de ser embargados de cualquier obligado al pago y no, por tanto, a las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, ello no significa ignorar la función accesoria de garantía que caracteriza a los responsables tributarios en general y, por tanto, también al responsable solidario por ocultación. Desde esa perspectiva, el papel de este último no puede desconectarse de la existencia conforme a derecho de un obligado tributario y de una deuda de carácter tributario⁷, ya que de otro modo no podría considerarse que se ha impedido o tratado de impedir el pago de deuda alguna.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Alto Tribunal (Sentencia de 25 de enero de 2022, rec. núm. 2297/2018 –NFJ085094–) ha defendido la posibilidad de que un responsable por circunstancias previstas en el artículo 42.2 a) de la LGT, declarado responsable solidario de un responsable subsidiario del deudor principal, pudiera oponerse a su condición impugnando la declaración de responsabilidad subsidiaria precedente al dictarse esta sin existir constancia de la declaración de fallido del deudor principal.

En el caso analizado, el administrador de una empresa –deudora principal de una sanción– fue declarado responsable subsidiario de la sociedad, procediendo entonces a donar unos inmuebles a su hijo, posteriormente considerado responsable solidario del responsable subsidiario, por ocultación o transmisión de bienes (ex art. 42.2 de la LGT). Pues bien, este último recurrió su declaración de responsabilidad solidaria impugnando la previa declaración de responsabilidad subsidiaria contra su padre argumentando que esta se dictó sin la necesaria declaración de fallida de la entidad deudora principal que, señala, debe operar como presupuesto habilitante de la citada responsabilidad subsidiaria con la que, a su vez, se conecta su propia responsabilidad solidaria.

En este caso, el abogado del Estado defendía que el responsable solidario no podía impugnar un acuerdo de derivación precedente –el que afectaba al responsable subsidiario–, entendiendo que la liquidación de la deuda del primer responsable había de asimilarse a la liquidación que el artículo 174.5 de la LGT excluye del ámbito de impugnación en los supuestos de responsabilidad previstos en el citado artículo 42.2 de la LGT. Sin embargo, el Alto Tribunal, atendiendo a las mencionadas particularidades de este tipo de responsabilidad, entendió factible tal impugnación, ya que en el supuesto examinado los bienes y derechos que se sustraen a la acción de la Administración tributaria no son los de la sociedad

⁷ En ese sentido, por ejemplo, la Resolución del TEAR de las Islas Baleares de 18 de enero de 2023 (RG 453/2021 –NFJ092130–) determinaba la improcedencia de la derivación de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT porque la deuda origen de la derivación procedía de una responsabilidad extracontractual, cuyo ejercicio por parte de la Administración –municipal en ese caso– no determina la existencia de una potestad administrativa, de forma que si, como sucedió, el ayuntamiento acude a la vía judicial para solicitar la indemnización por daños y perjuicios, no estaríamos ante una deuda susceptible de ser exigida a través de un procedimiento de derivación de responsabilidad.



deudora principal, sino los del sujeto declarado responsable subsidiario que, al excluirlos de su patrimonio, frustra la recaudación de la deuda pendiente y justifica la aplicación del citado artículo 42.2 a) de la LGT. Por tanto, concluyó, este supuesto de responsabilidad solidaria está directamente relacionado con la actividad recaudatoria dirigida contra el responsable subsidiario cuya declaración exige, como presupuesto insoslayable, la declaración de fallido del deudor principal. De ese modo, si esta no existe, se habría producido una irregularidad esencial a la hora de declarar la responsabilidad subsidiaria de un sujeto que no estaba obligado al pago y, si él no lo está, tampoco puede estarlo el responsable solidario de aquel.

Partiendo de lo anterior, el Alto Tribunal concluyó que, en los supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un «presupuesto de hecho habilitante» de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria. Por ello, el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 de la LGT podrá impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal.

Cabe añadir, no obstante, que en una segunda sentencia, también de 25 de enero de 2022 (rec. núm. 8315/2019 –NFJ085076–), el TS, en un caso en el que la declaración de fallido sí había existido, rechazó la alegación del responsable solidario cuestionando tal declaración entendiendo que la misma pudo ser discutida por el deudor principal o por su responsable subsidiario, pero no por el responsable solidario. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que en este caso el Alto Tribunal justificó su fallo a partir de la firmeza del acto administrativo de declaración de fallido del deudor principal.

2.3. Momento en el que ha de tener lugar la actuación de transmisión u ocultación

En relación con las actuaciones de transmisión u ocultación que sirven de base para declarar la responsabilidad solidaria por ocultación, se ha generado también una abundante controversia relacionada con el momento en que las mismas han de llevarse a cabo en relación con el nacimiento de la deuda cuyo cobro se ve frustrado como consecuencia de estas, para que pueda derivarse acuerdo de responsabilidad. Y es que, como ha recordado el TEAC en sus Resoluciones de 16 de septiembre de 2021 (RG 3229/2021 –NFJ083474–) o de 19 de mayo de 2023 (RG 7249/2020 –NFJ090079–), «la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad», esto es, si han de ser posteriores a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal o si, por el contrario, podrían ser también anteriores o coetáneos.

Al hilo de esta cuestión el TEAC –entre otras en la Resolución de 24 de febrero de 2008 (RG 2005/2009)– determinó en unificación de criterio que la responsabilidad tributaria que nos ocupa:



alcanza a los hechos producidos con anterioridad a que se efectúe la liquidación de las deudas porque la obligación de pago nace para el deudor 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, y 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.

Cabe advertir que, en ese caso, el deudor principal había recibido, antes de las transmisiones, sendos requerimientos de información de la Inspección que permitían vislumbrar la apertura de un procedimiento inspector.

Por su parte, la Audiencia Nacional (AN), en Sentencias como la de 15 de julio de 2019 (rec. núm. 285/2017 –NFJ092147–), aceptó la exigencia de la responsabilidad solidaria por ocultación incluso cuando las operaciones realizadas con tal finalidad se hubieran realizado con anterioridad al nacimiento de la deuda tributaria. En el supuesto analizado el tribunal validó el razonamiento de la Agencia Tributaria considerando que existió colaboración en una serie de operaciones llevadas a cabo antes de producirse el impago de las deudas tributarias, pero con el objetivo de dificultar dicho cobro en un escenario de dificultades financieras que terminaron en un concurso de acreedores. En particular, en este caso, se consideraron, entre otros, como indicios de la colaboración en la ocultación por parte de los adquirentes de bienes de la entidad –antiguos socios y administradores de esta– la realización de operaciones que no «se acomodan a la lógica empresarial entre partes independientes en condiciones normales de mercado» y que el precio acordado «se aplaza por un periodo máximo de 20 años, durante el cual, la parte compradora puede realizar voluntariamente pagos a cuenta».

También el TS había señalado ya en su Sentencia de 15 de junio de 2016 (rec. núm. 1916/2015 –NFJ063865–) que la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT pueden generarla:

no sólo los actos tendentes a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos de aquel posteriores al nacimiento de la deuda tributaria, sino también los anteriores y coetáneos, siempre que se acredite que ha mediado un plan intencional dirigido a sustraer dichos bienes o derechos del pago de una deuda tributaria que se ha de devengar por la situación jurídica del contribuyente obligado tributario.

Ahondando en esa idea, la Sentencia del TS de 22 de octubre de 2021 (rec. núm. 3020/2020 –NFJ083981–), citando otra anterior de 12 de marzo de 2021 (rec. núm. 7004/2019 –NFJ081744–), determinó que:

la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación.



En ese sentido, razona el tribunal, es necesaria:

la existencia de una deuda tributaria liquidada en el momento de la declaración de la responsabilidad solidaria [...], pero en modo alguno de dicha exigencia se deriva que los actos u operaciones dirigidos a impedir la actuación de la Administración a los efectos de ejecutar la deuda deban ser también posteriores al nacimiento de la deuda tributaria.

A juicio del tribunal, ello no solo no se desprende del tenor literal del precepto, sino también de su «esencia y fundamento».

Ahora bien, ello debe condicionarse necesariamente a que se cumplan los requisitos tanto objetivos como subjetivos establecidos en la ley como presupuestos de tal declaración de responsabilidad. Y, en ese sentido, tanto la Administración como los tribunales deberían ser especialmente escrupulosos con la prueba de que tales actuaciones se han realizado con intención de impedir la actuación recaudatoria cuando estas se hubieran realizado antes del devengo del tributo cuya exacción pueda haberse perjudicado con las mismas.

En ese sentido, entendemos que debería operar, como regla general, la consideración de que las actuaciones realizadas antes del devengo del impuesto del que se trate no conllevan la aplicación del supuesto de responsabilidad que nos ocupa, salvo cuando la Administración pueda acreditar suficientemente que aquellas se realizaron con el fin de frustrar la recaudación.

En ese sentido, y pese a que, como hemos señalado, el TEAC se ha manifestado en muchas ocasiones sobre exigencia de la responsabilidad por hechos acaecidos con anterioridad al devengo de la obligación del deudor principal, nos parece interesante mencionar la matización que el TEAR de Madrid introdujo sobre dicho criterio señalando, en su Resolución de 20 de diciembre de 2019 (RG 18796/2017 –NFJ092209–), que ello será posible:

siempre que la Administración pruebe que la transmisión descrita corresponde a un plan preconcebido en el cual ambas partes eran conscientes de la probabilidad de que la actuación recaudatoria continuase frente a éste y, por lo tanto, decidían realizar determinados actos con el fin de vaciar patrimonialmente al futuro deudor. No obstante, corresponde a la administración la prueba de dicha previsibilidad, en especial cuando, debido a la diferencia temporal, no se deduzca de manera lógica dicha previsibilidad.

Esta es la idea que cabe extraer también de la última jurisprudencia del TS (Sentencia de 9 de mayo de 2023 [rec. núm. 8053/2021 –NFJ092166–]) cuando apunta que:

No cabe considerar incursión en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a) de la LGT el hecho de verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata, a menos que hubiese quedado



probada de un modo preciso la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora, prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiriera dicha evasión.

3. Especial relevancia del elemento intencional de la responsabilidad

Tras el análisis de las condiciones objetivas establecidas para declarar la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.2 a) de la LGT, analizaremos ahora el requisito subjetivo que se deriva del hecho de que la referida ocultación o transmisión deba realizarse con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, extremo que, como ya puede deducirse de lo señalado hasta el momento, opera como elemento fundamental de esta responsabilidad en torno al cual se ha planteado un buen número de controversias entre la Administración y los eventuales responsables.

3.1. Antecedentes normativos

Para examinar el elemento intencional que ha de presidir la conducta de los responsables solidarios por ocultación, interesa hacer una referencia al tenor literal del artículo 131.5 a) de la LGT de 1963 –precedente normativo del actual art. 42.2 a) de la actual LGT–, precepto aquel en el que se aludía expresamente al carácter «malicioso» de la conducta de quien hubiese causado o colaborado en la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.

Dicha expresión se ha eliminado actualmente del tenor literal del artículo 42.2 a) de la LGT, aunque el elemento intencional continúa siendo la base sobre la que pivota este tipo de responsabilidad. En ese sentido, el TEAC, entre otras, en su Resolución de 19 de mayo de 2023 (RG 7249/2020 –NFJ090079–), entendió que la conducta del responsable en este caso:

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,

matizando que «no exige la norma una actividad dolosa (*animus nocendi*) sino simplemente un conocimiento de que se pueda occasionar un perjuicio (*scientia fraudis*)»⁸.

⁸ En los mismos términos se manifestó también el TEAC en su Resolución de 27 de enero de 2009 (RG 8216/2008 –NFJ032175–).



3.2. Una aproximación al concepto de *scientia fraudis*

Con la redacción actual del artículo 42.2 a) de la LGT, en la que ha desaparecido la mención al carácter malicioso de la conducta del responsable, se ha interpretado que no es necesario que «el responsable tenga una específica intención de perjudicar», sino tan solo se requiere «que exista un *sciencia fraudes*, es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio» (Ruiz Hidalgo, 2009, pp. 61 y ss.).

No obstante lo anterior, la apreciación del *scientia fraudis* para la aplicación de este supuesto de responsabilidad no puede desconectarse del fin concreto que ha de presidir la actuación del responsable, finalidad que no es otra, tal y como recoge el precepto analizado, que la de impedir la actuación recaudatoria de la Administración.

Desde este punto de vista, coincidimos con González Ortiz (2012) en cuanto señala que:

Una cosa es que sea suficiente la conciencia de que se puede producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública [...], y otra cosa es que sea suficiente acreditar que el tercero conocía la existencia de obligaciones tributarias pendientes, y sin que sea necesario acreditar la voluntad de impedir el embargo sobre los bienes objeto de ocultación o transmisión.

Esto es, el autor parece defender la posición de quienes consideran que este tipo de responsabilidad requiere un «dolo tendencial de vaciamiento patrimonial» (De Juan Casadevall, 2020, p. 68).

En esa línea, el TEAC, en su Resolución de 21 de febrero de 2012 (RG 4133/2010 -NFJ078524-), señalaba ya que la aplicación del supuesto de responsabilidad por ocultación exige que esta se haya realizado con una finalidad concreta, cual es la de impedir la actuación de la Administración tributaria. Ello es precisamente, a su entender, el «nexo de unión principal» de la conducta del responsable con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. Por ello, considera el tribunal que:

Este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de tratar 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.

Se requiere así, para que proceda derivar esta responsabilidad solidaria, una conducta culpable o dolosa, o por lo menos negligente, de quien participa o coopera en la realización del ilícito tributario que determina la concurrencia de este supuesto de responsabilidad,



ya que, como hemos apuntado anteriormente, la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT no consagra una responsabilidad objetiva. Por tanto, «este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria» (Resolución del TEAC de 27 de junio de 2019 [RG 276/2017 –NFJ074324–]).

En similares términos, la AN, en su Sentencia de 13 de junio de 2011 (rec. núm. 13/2010 –NFJ092146–), entendió que la declaración de la responsabilidad solidaria en el supuesto que nos ocupa exige que a través de la actuación de los eventuales responsables se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria, sin que sea necesaria la consecución o consumación de tal resultado.

3.3. El carácter tendencial de la responsabilidad y sus efectos

De lo señalado anteriormente se desprende el carácter tendencial de la responsabilidad por ocultación, de forma que, probado el conocimiento del perjuicio que se puede occasionar –y siempre que se cumpla el resto de las condiciones legales para su exigencia–, podrá derivarse la responsabilidad independientemente:

del éxito o fracaso posterior del acto o actos de transmisión u ocultación, por lo que no dejará de declararse y ser conforme a derecho por la mera circunstancia de que el presupuesto de hecho habilitante haya sido anulado de forma privada o pública, a instancia de las partes o de terceros,

tal y como señaló el TEAC en su Resolución de 16 de junio de 2021 (RG 4694/2020 –NFJ082565–).

Tal premisa sirvió al tribunal, en ese caso, para fundamentar la procedencia de la declaración de responsabilidad solidaria en un caso donde la transmisión de unas fincas, con la intención de sustraerlas de la actividad recaudatoria de la Administración, fue posteriormente anulada por sentencia judicial. A este respecto concluyó el TEAC que:

si se cumplen los restantes requisitos, cabe acordar la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT cuando el negocio jurídico que constituye el presupuesto habilitante de dicha declaración queda sin efecto con posterioridad a instancia de las partes o de terceros.

En la misma línea se había manifestado el TS en su Sentencia de 14 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1847/2016 –NFJ069001–), en este caso respecto a una donación no consumada. También en esa ocasión el Alto Tribunal concluyó que:



si bien el resultado final de la donación no llegó a consumarse, en tanto que se rescindió, resulta evidente que hasta su rescisión se consiguió sustraer un patrimonio a la acción recaudatoria de la Administración gracias a la participación material del recurrente, habiendo tenido por probado la Sala de instancia el elemento intencional.

Se pone así de relieve, también desde el punto de vista del fundamento de este tipo de responsabilidad –anudada a la responsabilidad por actos ilícitos–, el carácter especial de este tipo de responsabilidad frente a otros supuestos contemplados en la LGT.

3.4. La prueba del *scientia fraudis*

Como sucede siempre con las pruebas relativas a aspectos volitivos o intencionales, resulta difícil ofrecer pautas generales que puedan permitir, en abstracto, apreciar la intención defraudatoria que opera como requisito subjetivo para la aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT, siendo necesario por ello atender a las circunstancias concurrentes en cada caso.

No obstante lo anterior, el TS, en sus Sentencias de 15 de febrero de 2023 (rec. núm. 3001/2021 –NFJ088860–) y de 9 de mayo de 2023 (rec. núm. 8053/2021 –NFJ092166–), ha tratado de ofrecer unos criterios orientadores mínimos al respecto.

En el primero de esos fallos, el Alto Tribunal dirime en casación si el mero hecho de aceptar la distribución de dividendos acordados por la junta de accionistas –por un accionista que no asiste a la junta, no ejerce su derecho a ser informado y no impugna el acuerdo social– puede constituir el presupuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad que nos ocupa.

En ese caso, tal y como se desprende de los antecedentes del hecho, una entidad española había adquirido en 2005 el 91 % de las participaciones de una entidad rumana, contabilizando la operación en el ejercicio 2006 por un importe de 256 euros. En noviembre de 2007, dichas participaciones fueron vendidas por un importe de 1.753.309,74 euros, procediendo la entidad a repartir dividendos en el mes de diciembre de 2007 (1.720.000 euros) entre sus nueve socios, correspondiendo por ello a la entidad ahora recurrente 172.000 euros, sin que conste que esta socia hubiera acudido o votado a favor del acuerdo de reparto del dividendo.

En dicho contexto, la entidad vendedora aplicó en su impuesto sobre sociedades de 2007 la exención por doble imposición, extremo que no fue compartido por la Inspección al entender que no resultaba aplicable a la plusvalía obtenida por la venta de las participaciones la exención establecida en el artículo 21 texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades. Desestimados los recursos interpuestos por la entidad contra la liquidación propuesta por la Administración, aquella solicitó un aplazamiento de pago que le fue denegado, siendo posteriormente declarada fallida –más de seis años después de la celebración de la



junta en la que se aprobó el reparto de dividendos– y procediendo la Administración, por lo que aquí interesa, a dictar un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria frente a la entidad ahora recurrente, ex artículo 42.2 a) de la LGT, fijándose el alcance de la responsabilidad en el importe de 172.000 euros.

Pues bien, para dirimir la cuestión, el Alto Tribunal analiza, en primer lugar, los argumentos principales de la sala de instancia, basados en una presunción de conocimiento. En ese sentido, aunque se reconoció la dificultad que entraña probar el elemento intencional que exige la responsabilidad analizada, se entendió en el fallo recurrido que las circunstancias del caso, en especial el precio irrisorio de adquisición de las participaciones comparado con el de venta, permitían al socio declarado responsable saber que el reparto de tal cantidad de dividendos provocaría la insolvencia de la sociedad para atender a sus obligaciones tributarias. Este argumento, sin embargo, no es compartido por el Alto Tribunal, que entiende que, si tal diferencia sustancial de precio fuese constitutiva de un negocio irreal, anómalo, simulado o fraudulento, la Administración habría obrado en consecuencia, algo que no sucedió. Y aunque hubiera sido así, matiza el tribunal, tendría que acreditarse que el precio es irreal o falso, teniendo en cuenta que transcurrieron más de dos años entre la adquisición de las participaciones de la sociedad rumana arriba reseñada y su venta a un tercero, a quien no se imputa responsabilidad alguna como posible partícipe de los hechos determinantes de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT.

En segundo lugar, el Alto Tribunal analiza los argumentos de la entidad recurrente, destacando a esos efectos los siguientes extremos:

- La falta de constancia de la presencia y del voto en la junta de accionistas en la que acordó el reparto de dividendos, aunque no provoca automáticamente un efecto jurídico unívoco e indeclinable –el de la exclusión de la responsabilidad en todo caso–, son circunstancias muy fáciles de acreditar por la Administración, algo que en este caso no se ha probado.
- El hecho o acto de voluntad que abstractamente define el artículo 42.2 a) de la LGT se traduce en una conducta tendencialmente evasiva del patrimonio del deudor principal, en presencia de ciertas deudas impagadas cuyo embargo o enajenación se impide o dificulta, pero centrada en una acción positiva de quien es causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes para sustraerlos a la acción de cobro, en presencia de deudas tributarias concretas y determinadas. No basta, a efectos de entender producida dicha acción positiva, el mero hecho de aceptar la distribución de dividendos en las circunstancias expuestas.
- Además, aclara el TS, el presupuesto de hecho de la responsabilidad que nos ocupa requiere la concurrencia de los siguientes aspectos:
 - Un hacer activo, esto es, la actitud de causar o colaborar. Esto, en el caso analizado, habría de traducirse, al menos, en la presencia, de modo directo



o bajo representación, en la junta en que se acuerda el reparto de dividendos. Y ello porque beneficiarse económicoamente de los efectos del acuerdo no basta, por sí solo, para entender que se ha «causado» o «colaborado», salvo que pueda constatarse positivamente, no mediante especulaciones o conjeturas, que la ausencia en la junta o la abstención forme parte de un plan o estrategia evasora concordada con otros socios. En ese sentido, el tipo subjetivo, intencional, tendencial, descrito en el artículo 42.2 a) de la LGT, requiere la existencia de dos partes, pues consiste en causar o colaborar –incidiendo sobre el patrimonio del deudor principal–, lo que suscita la idea de un acuerdo sociedad-socio con miras a frustrar la acción recaudatoria.

Pues bien, el Alto Tribunal entiende que, desde tal perspectiva, en el caso analizado no concurre tal elemento intencional o tendencial. Por un lado, recuerda, la conducta de la sociedad ya había sido evaluada por la Administración tributaria, considerándose libre de sospecha a efectos sancionadores. Además, la declaración de responsabilidad se está sustentando sobre la adoptación de un acuerdo que se adoptó antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata. Y, por último, entre el negocio del que deriva la responsabilidad del deudor principal (diciembre de 2007) hasta el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad de la recurrente (mayo de 2014) transcurrieron más de seis años, lo que enerva sensiblemente la concurrencia del elemento intencional o finalista del tipo definido en el artículo 42.2 a) de la LGT, pues hasta ese momento no se consideró insolvente a la sociedad y, menos aún, que tal insolvencia se debiese a un reparto de dividendos producido con tan dilatada distancia temporal⁹.

- Se requiere también la conciencia –probada– de que, con la participación en la junta –que en este caso no se produjo– no solo se acuerda una distribución de beneficios, vía dividendos, sino una aspiración o intención eficiente de despatrimonialización de la sociedad. A tal efecto, el derecho de información del que goza el socio o partícipe no se traduce jurídicamente en un deber de información generador de responsabilidad, sino que constituye una garantía del socio minoritario frente a los administradores.

⁹ En la Resolución de 21 de junio de 2022 (RG 661/2022 –NFJ086786–), el TEAC concluía que, para declarar la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT, no cabe descartar la intencionalidad del responsable en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal por el mero hecho de que la actividad de distracción de bienes o derechos en que consiste la ocultación se viniera haciendo desde tiempo atrás o incluso hubiera determinado la exigencia de la citada responsabilidad en el pasado. De igual modo, el que los órganos de la Administración tributaria, conociendo desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación, no hubieran procedido, con carácter previo a la declaración de responsabilidad, a regularizar la situación tributaria derivada de dicha práctica, no permite, sin más, denegar la presencia en el responsable del elemento intencional en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal.



- Por último, afirma el tribunal, incumbe a la Administración la carga de probar la participación del eventual responsable en la junta, su voto favorable a las decisiones adoptadas en ella y la concurrencia de los demás elementos objetivos y subjetivos que integran el tipo –tales como la presencia del elemento tendencial o intencional en virtud del cual la conducta se encamina de modo causal a privar o dificultar que el deudor principal haga frente a sus deudas tributarias–.

Sentado lo anterior, el Alto Tribunal reitera la dificultad de un pronunciamiento de alcance general y sin matices sobre la cuestión analizada debido a su carácter circunstancial y casuístico a la hora de localizar la intención defraudatoria en las conductas que tipifica el artículo 42.2 a) de la LGT y conectarla con los hechos o actos de los que, en principio, podrían derivarse manifestaciones de tal conducta.

Por tales razones, considera inoportuna una respuesta genérica a la cuestión de interés casacional planteada, optando por establecer los siguientes criterios orientadores mínimos:

- La responsabilidad establecida en el artículo 42.2 a) de la LGT es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a prueba de la conducta y de la finalidad a que aspira.
- Por regla general, no basta con un mero «no hacer» pasivo –no asistir a la junta, no votar o no impugnar el acuerdo social– para determinar que la conducta mecedora de la responsabilidad solidaria es la del artículo 42.2 a) de la LGT. Defender lo contrario implicaría entender consumado el presupuesto de hecho de dicho precepto mediante el solo reparto de dividendos que comprende la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. Por el contrario, se requiere, inexcusablemente, la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto.
- No cabe considerar a un sujeto incurso en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2 a) de la LGT, por el hecho de verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata, a menos que hubiese quedado probada de un modo preciso la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora, prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiriera dicha evasión.

3.5. El *scientia fraudis* en algunas operaciones concretas

Con el fin de ejemplificar lo señalado respecto a la existencia y prueba del *scientia fraudis*, haremos referencia a continuación a dos supuestos en los que esta cuestión ha sido objeto de especial controversia.



3.5.1. Las donaciones en fraude de acreedores

Uno de esos casos hace referencia a las transmisiones de bienes *inter vivos* entre deudor y responsable cuando concurren los presupuestos del artículo 643 del CC, en el que se dispone que «se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores, cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella». En este supuesto, la problemática derivó del hecho de que la Administración interpretase tal precepto presumiendo *ex lege* que el donatario sabía que con la aceptación de la donación perjudicaba o podía perjudicar la actuación recaudatoria de la Administración.

Sin embargo, el TEAC, en su Resolución de 19 de octubre de 2020 (RG 492/2018 –NFJ079702–), aclaró cuál debe ser la interpretación del artículo 42.2 a) de la LGT en estos casos, y lo hizo partiendo de la diferencia entre la figura prevista en el citado precepto del CC –que persigue la rescisión o revocación de la donación realizada en fraude de acreedores– y la regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT –que no pretende tal revocación, sino solo declarar responsable de la deuda al que ha recibido los bienes perjudicando así el derecho de cobro de Hacienda–.

Sobre la base de lo anterior, el TEAC concluyó que:

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

De ese modo, el TEAC aboga por eliminar la citada presunción *ex lege* aludiendo a la obligación de la Administración de probar en cada caso la existencia del elemento intencional de la responsabilidad solidaria por ocultación.

3.5.2. Las operaciones en las que participan menores de edad y sus representantes

Por último, consideramos oportuno hacer referencia a la posibilidad de que la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT pueda ser imputada a personas menores de edad o, en su caso, a quienes actúen como representantes de estos.

Aunque respecto a esta cuestión y en relación con los menores ha habido manifestaciones en sentido positivo por parte tanto del TEAC como de la AN, la situación se clarificó



de la mano del TS, que en su Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–) casó y anuló una Sentencia de la AN de 15 de febrero de 2019 (rec. núm. 729/2017 –NFJ072977–) al considerar:

- Que no cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5 a) de la LGT de 1963 –en la redacción aplicable al caso debatido– ni tampoco la del artículo 42.2 a) de la LGT vigente a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones.
- El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión –tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria– no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones.

El citado fallo, que sirvió al TEAC para modificar su criterio anterior en la Resolución de 21 de junio de 2022 (RG 5085/2021 –NFJ087866–), se reiteró en las Sentencias del TS de 18 de junio de 2021 (rec. núm. 2188/2020 –NFJ082904–) y de 13 de diciembre de 2022 (rec. núm. 404/2021 –NFJ092167–).

Sin embargo, posteriormente, la Administración intentó modular tal criterio en atención a aspectos como la madurez del juicio del menor, extremo que no fue atendido por el TEAC. Así, entre otras, en su Resolución de 19 de enero de 2023 (RG 1447/2022 –NFJ088488–), el tribunal inadmitió, sobre la base de su propia doctrina vinculante ajustada a las citadas sentencias del TS, un recurso extraordinario en unificación de criterio planteado por la Administración. Entendía esta que la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT alcanza al menor de edad si tiene la madurez de juicio suficiente –*scientia fraudis*–, esto es, si es capaz de entender y querer las consecuencias de sus actos o de los hechos en su representación y en su beneficio, pudiendo presumirse tal circunstancia en el mayor de 14 años. En contra de esa posición concluyó el TEAC que no cabe hacer ninguna matización o excepción a la doctrina fijada por el TS en el sentido expuesto, de forma que no cabe valorar en los menores de edad ni la edad concreta de estos ni la mayor o menor madurez de juicio que pudiera tener el menor cuando se realiza el acto de ocultación, debiendo concluirse de forma taxativa que a los menores no puede considerárseles responsables solidarios en virtud de lo previsto en el artículo 42.2 a) de la LGT.



No obstante lo anterior, al hilo de esta cuestión ha de mencionarse la Resolución del TEAC de 19 de mayo de 2023 (RG 7249/2020 –NFJ090079–), en la que se dirimió si cabe apreciar la responsabilidad que nos ocupa respecto a la persona que actúa como representante de un hijo menor, produciéndose con esa actuación un vaciamiento patrimonial del deudor principal.

Analizando los hechos acaecidos, el TEAC destaca que en este caso, tras abrirse un procedimiento administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria frente al padre del menor –conforme al art. 43.1 b) de la LGT–, este donó el 50 % del pleno dominio de un inmueble con carácter privativo a favor de su hijo, menor de edad, actuando tanto el padre como la madre del menor en representación de su hijo para la aceptación referida donación, y donando la madre a su hijo también la cantidad necesaria para hacer frente al pago del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Atendiendo a tales operaciones, la Administración acordó declarar responsable solidaria a la madre del menor, conforme al artículo 42.2 a) de la LGT, entendiendo que con la referida donación participó de forma intencionada en el vaciamiento patrimonial del deudor principal –responsable subsidiario de la entidad que administraba–, tratando así de impedir la acción de cobro de la Administración tributaria. Consideró de ese modo que se había producido una ocultación jurídico-material de bienes y derechos, consecuencia de la donación realizada por el deudor principal a favor de su hijo menor de edad, una vez que la deuda se había devengado, y con la participación de la madre y representante del menor.

Por su parte, la actora adujo diferentes cuestiones en su defensa. Argumentó así, en primer lugar, la nulidad del acuerdo de declaración de fallido de la entidad deudora principal, cuestión que el tribunal no entra a analizar por entender que no corresponde su estudio. Sin embargo, cabe recordar, en relación con esta cuestión, el criterio establecido para los supuestos de «responsabilidad en cadena» por el TS en su Sentencia de 25 de enero de 2022 (rec. núm. 2297/2018 –NFJ085094–), en la que concluía que el supuesto de responsabilidad solidaria que nos ocupa:

está directamente relacionado con la actividad recaudatoria dirigida contra el responsable subsidiario cuya declaración exige, como presupuesto insoslayable, la declaración de fallido del deudor principal. De ese modo, si ésta no existe se habría producido una irregularidad esencial a la hora de declarar la responsabilidad subsidiaria de un sujeto que no estaba obligado al pago y, si él no lo está, tampoco puede estarlo el responsable solidario de aquél.

Además, la recurrente alegó ausencia de culpabilidad, en el sentido de intención de impedir la actuación de la Administración tributaria; una alegación que el TEAC también rechaza.

Y, por último, la representante del menor entendió que no concurre el supuesto de hecho para la derivación de la responsabilidad tributaria, dado que se declaró también la responsabilidad de su hijo menor procediéndose al embargo cautelar tanto de la mitad del inmueble



donada a este como de la mitad propiedad de la madre. Respecto de esta cuestión, el TEAC, haciendo suyas las palabras vertidas en la resolución impugnada, señala que nos encontramos ante dos procedimientos distintos, al tiempo que la medida cautelar se adopta sobre los bienes de cada uno de los posibles responsables, aplicándose en el caso de la madre –supuesto objeto de controversia en este caso– sobre la mitad del inmueble de la que es titular, «porque el mismo es un bien que garantiza suficientemente el importe de las deudas de las que finalmente se la declara responsable solidaria».

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el TEAC desestimó el recurso planteado por la representante y madre del menor, confirmando así su declaración como responsable solidaria de las deudas de su cónyuge en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT. Y ello por haber actuado como representante de su hijo menor en la donación por la que se lleva a cabo el vaciamiento patrimonial del deudor principal, procediendo, asimismo, a la donación de la cantidad correspondiente para el pago del impuesto sobre donaciones, participación que en opinión del tribunal pone de manifiesto la intención velada de impedir la acción de cobro de la Administración tributaria.

Ciertamente, la resolución comentada aborda una cuestión que tiene especial relevancia desde que el TS, en su Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–), descartó la posibilidad de derivar la responsabilidad que nos ocupa a los menores de edad. De hecho, en ese fallo, el Alto Tribunal reconocía que ello «podría entenderse, indebidamente, como una especie de habilitación o *nihil obstat* a que se abriera una vía defraudatoria» utilizando para ello de forma indebida la doctrina establecida en la sentencia. Sin embargo, el tribunal no se manifestó sobre la posible responsabilidad de los representantes de los menores en el contexto tratado, aunque reconoció en dicho fallo que, debidamente planteada, esa cuestión podría constituir una cuestión de interés casacional.

Cabe esperar que en el futuro el Alto Tribunal pueda dirimir esa cuestión, lo que permitiría la rectificación o, en su caso, la ratificación del criterio vertido en la comentada resolución del TEAC, a nuestro juicio insuficientemente motivado y que aún no ha sido reiterado, por lo que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 de la LGT.



Referencias bibliográficas

- Calvo Vérgel, J. (2011). La responsabilidad de los causantes o colaboradores en acciones que impidan el embargo o la ejecución de bienes de los obligados tributarios. *Quincena Fiscal*, 1-2.
- García Guirao, J. M.^a (24 de marzo de 2021). La aplicación abusiva por la Administración de la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a LGT en la constitución de sociedades. Devesa y Calvo [blog]. <https://www.devesaycalvo.es/la-aplicacion-abusiva-por-la-administracion-de-la-declaracion-de-responsabilidad-solidaria-del-art-42-2-a-lgt-en-la-constitucion-de-sociedades/1/>
- González Ortiz, D. (2012). La transmisión de bienes en fraude de acreedores como presupuesto de responsabilidad tributaria. *Quincena Fiscal*, 18.
- Jiménez, C. y Marín Barnuevo, D. (2019). Es posible derivar la responsabilidad solidaria a quien colabora en la ocultación o de bienes de un responsable subsidiario, aunque este no tenga la consideración de deudor principal. *Newsletter Fiscal* (septiembre). Pérez-Llorca.
- Juan Casadevall, J. de (2020). Algunas reflexiones sobre la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 451, 65-92.
- Ruiz Hidalgo, C. (2009). *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*. Marcial Pons.
- Ruiz Hidalgo, C. (2015). La declaración de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT. *Revista Técnica Tributaria*, 109. AEDAF.

Pilar Álvarez Barbeito. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de A Coruña. 4 sexenios de investigación. Autora de más de 50 artículos científicos y 6 monografías. Consejera académica de Gómez Acebo & Pombo desde el año 2015. <https://orcid.org/0000-0001-5921-4482>