

La renuncia a un legado se considera ocultación a efectos del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria

Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de diciembre de 2023, rec. núm. 1424/2022

Carmen Banacloche Palao

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

URJC (España)

mariacarmen.banacloche@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0001-9588-6163>

Extracto

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 1066/2023, de 15 de diciembre, considera que la renuncia a un legado por parte del deudor principal, como consecuencia de la cual acrece la herencia de sus hijos, constituye ocultación a efectos de justificar la derivación de responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria. Las circunstancias que rodean la aceptación de la herencia por parte de los hijos aportan indicios suficientes para acreditar la intención defraudatoria que precisa el presupuesto habilitante de esta clase de responsabilidad.

Publicado (en avance online): 17-05-2024

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2024). La renuncia a un legado se considera ocultación a efectos del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria. (Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de diciembre de 2023, rec. núm. 1424/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 495, 70-80. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22041>

1. Supuesto de hecho

La sentencia objeto del presente comentario desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia de 28 de octubre de 2022 por tres hermanos a los que se les había derivado responsabilidad tributaria solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria (LGT), al haber considerado la Administración tributaria que habían colaborado conscientemente en el vaciamiento patrimonial del deudor principal, su padre.

En efecto, dicho contribuyente tenía determinadas deudas tributarias y había sido declarado legatario en el testamento de su difunta esposa (fallecida en abril de 2010) del usufructo universal vitalicio de la herencia. En marzo de 2013, las partes interesadas llegaron a un acuerdo extrajudicial por el que se ponía fin (por archivo) a la controversia sobre la división de la herencia, si bien dicho acuerdo no fue elevado en ese momento a escritura pública.

En 2016, la Administración tributaria llevó a cabo las primeras actuaciones ejecutivas para realizar la deuda pendiente del obligado principal, las cuales eran conocidas tanto por él como por los responsables, pues se había notificado a cada uno de los hijos el embargo de determinadas plazas de aparcamiento, y a la sociedad Miriama, SA (de la que eran socios los hijos del deudor), el embargo de las participaciones sociales de la entidad.

Siendo esta la situación, en diciembre de 2016 se otorgó escritura pública de adjudicación de herencia en la que se documentaba la renuncia del esposo a su legado con el consiguiente acrecimiento de la porción hereditaria de los herederos.

2. Doctrina del tribunal

El TSJ de la Comunidad Valenciana no solo ratifica la interpretación de la Administración tributaria, sino que condena en costas a los reclamantes.

Únicamente rectifica un aspecto del argumentario del TEAR de Valencia, que es el referente a la calificación jurídica de la renuncia al legado como acto jurídico bilateral que requeriría la aceptación de la herencia por parte de los herederos.

Empezando por este extremo, el tribunal valenciano expone que la renuncia al legado, prevista en el artículo 888 del Código Civil («Cuando el legatario no pueda o no quiera admitir el legado, o éste, por cualquier causa, no tenga efecto, se refundirá en la masa de la herencia, fuera de los casos de sustitución y derecho de acrecer»), es un acto unilateral del legatario en el que no tienen intervención alguna los herederos, a diferencia de la tesis esgrimida por la Administración tributaria, para quien la renuncia al legado es un acto bilateral que precisa la aceptación de la herencia yacente a fin de que se complete la transmisión, como ocurre en las donaciones.

No es así, a juicio del TSJ de la Comunidad Valenciana, que se apoya en la doctrina civilista aportada por los actores: al heredero no le transmite los bienes el legatario, sino que los reciben directamente del fallecido causante de la herencia¹. No obstante, esta consideración no excluye la concurrencia de un *consilium fraudis*, que constituye la base de la derivación de responsabilidad del caso, y que el tribunal considera probado a la vista de las circunstancias concomitantes.

Es decir, si bien la interpretación de la Administración tributaria, refrendada por el TEAR de Valencia (en el sentido de que existe colaboración en la ocultación por parte de los herederos porque sin su aceptación de la herencia yacente de su madre no podría haberse producido la transmisión del legado del deudor principal), no es correcta, tampoco resulta suficiente la calificación de la renuncia al legado como acto unilateral (según defiende la demanda) para demostrar que no existe participación en la ocultación por parte de los recurrentes. El tribunal valenciano considera que el conocimiento de la ocultación que habilita para derivar la responsabilidad solidaria del artículo 42. 2 a) de la LGT «no se construye sobre la base del carácter bilateral de la renuncia al legado, sino sobre las circunstancias concurrentes».

Y las circunstancias concomitantes que indican el acuerdo para defraudar o, cuando menos, el conocimiento de las deudas del obligado principal por parte de los responsables, son las siguientes:

¹ Esto es así porque el legado consistente en el usufructo universal de la herencia es un legado puro y simple, regulado en el artículo 881 del Código Civil, a diferencia del legado de cosa específica y determinada, al que se refiere el artículo 882 del mismo texto legal.

La herencia había permanecido yacente durante más de 6 años y los actores suscribieron un acuerdo sobre la división de la herencia en marzo de 2013, [...] no fue hasta más de tres años y seis meses después que decidieron hacer la escritura de adjudicación de herencia, y ello en menos de un año desde el inicio de las actuaciones ejecutivas, en que los actores y su padre otorgan la escritura de manifestación y adjudicación de la herencia de doña Nicolasa, de 26 de diciembre de 2016, cónyuge de D. Benito y madre de los recurrentes, los cuales aceptaron la herencia de su madre y su padre renunció al legado del derecho de usufructo universal y vitalicio de la herencia de su esposa, de tal forma que los recurrentes vieron acrecer su herencia en el usufructo objeto de renuncia (FD 4).

En esta serie de actos encadenados (deudas tributarias del padre, fallecimiento de la madre, herencia yacente durante seis años, inicio de actuaciones ejecutivas en 2016, renuncia inmediata al legado con acrecimiento de la herencia, aceptación de la herencia acrecida), el TSJ de la Comunidad Valenciana localiza una intención defraudatoria por parte del deudor principal (el padre) y de los responsables solidarios (sus hijos). Estos eran conocedores de las actuaciones de embargo (pues les habían sido debidamente notificadas) y, al aceptar la herencia en unidad de acto con la renuncia al legado de su padre, se vieron beneficiados por el derecho a acrecer, integrando en sus patrimonios el pleno dominio de los bienes:

impidiendo que el derecho de usufructo del segundo [del padre, D. Benito] pudiera ser embargado para satisfacer el crédito que ostentaba la AEAT frente a D. Benito, por lo que la valoración conjunta de las citadas circunstancias constituye un sustrato indiciario suficiente para justificar la decisión de derivación de la responsabilidad al amparo del art. 42.2.a) LGT, sin que al respecto los actores hayan aportado justificación alguna del referido *iter* circunstancial que nos pueda conducir a distinta conclusión, por lo que desestimamos el recurso.

3. Comentario crítico

El TSJ de la Comunidad Valenciana hace, en nuestra opinión, una interpretación acertada del artículo 42.2 a) de la LGT, regulador de la responsabilidad tributaria por ocultación de bienes, pero susceptible de matices que revisten importancia.

No se nos escapa que los perfiles del concepto de «ocultación» a los efectos de este precepto se han ido ensanchando a lo largo de los años, casi siempre como consecuencia de la labor jurisprudencial, de manera que hoy en día se entiende que hay ocultación no solo cuando los bienes que iban a ser embargados por Hacienda desaparecen físicamente, sino también cuando disminuye su valor (Sentencia de la Audiencia Nacional –AN– de 30 de junio de 2021, rec. núm. 2805/2019 –NFJ092875–) o cuando son sustituidos por otros de más difícil realización (Sentencia de la AN de 31 de enero de 2014, rec. núm. 143/2013 –NFJ092874–).

Para la doctrina administrativa, «ocultación» no implica ni que el bien desaparezca ni que se desconozca quién es su titular, sino que «el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente» (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central –TEAC– de 25 de junio de 2008, RG 1090/2007 –NFJ029712–). Recientemente, la Resolución del TEAC de 19 de mayo de 2023 (RG 2207/2020 –NFJ090091–) ha interpretado que existe ocultación en una operación de escisión «no proporcional»².

Por otra parte, hay que considerar que el tenor literal del precepto incluye tanto los supuestos de ocultación de bienes como los de transmisión de los mismos, aunque propiamente no hubiera existido ocultación (en el sentido de que por todos –incluida la Administración tributaria– fuera conocida la operación de enajenación del activo):

Artículo 42.2.a) de la LGT. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluido el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

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

El elemento volitivo o intencional es, en todo caso, fundamental para que se entienda realizado el presupuesto habilitante de la responsabilidad solidaria: el presunto responsable ha de causar o colaborar en la transmisión con la finalidad de impedir la actuación recaudatoria.

Aparte de que también se ha flexibilizado la condición exigida por la norma (el TEAC ha confirmado que no se precisa «impedir» la actuación de la Administración tributaria; basta con «dificultarla», de forma que lo que se castiga –resulta bastante evidente que el art. 42.2.a) de la LGT regula un supuesto de responsabilidad con un claro sesgo sancionador³– es un

² El TEAC ratificó la derivación de responsabilidad efectuada por la Administración tributaria interpretando el concepto de «ocultación» o «sustracción» de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo (–TS– Sentencia de 26 de octubre de 2010), distinguiendo diversas modalidades:

«[...] pueden hacerse de modo elemental apartando físicamente algún bien, de forma que el acreedor ignore dónde se encuentra, o de modo más sofisticado, a través de algún negocio jurídico por medio del cual se enajena alguna cosa a favor de otra, generalmente parientes o amigos o se constituya un gravamen que impida o dificulte la posibilidad de realización ejecutiva, bien sea tal negocio real (porque efectivamente suponga una transmisión o gravamen) [...] bien se trate de un negocio ficticio que en la práctica impide la ejecución del crédito [...]», es decir, el término comprendería tanto la ocultación «material» como «jurídica» de bienes susceptibles de embargo (FD 5).

³ Pese a lo interpretado por las Sentencias del TS de 28 de abril de 2023 (recs. núms. 546/2021 –NFJ089563– y 72/2021, respectivamente), que desconocen la doctrina anterior, manifestada, entre otras, en las Sentencias

comportamiento «tendencial»: actos que tiendan a la ocultación, lo que incluye actos que «preparen, provoquen, simulen o agraven una aparente insolvencia del deudor», ex Sentencia de la AN de 13 de febrero de 2020 [rec. núm. 393/2018 –NFJ082075–], hay que destacar que, para que prospere una derivación de responsabilidad solidaria por el artículo 42.2 a) de la LGT, debe quedar demostrada la intención del responsable de perjudicar la acción recaudatoria de la Administración tributaria⁴.

Todos conocemos la dificultad de probar intenciones. El Alto Tribunal así lo ha reconocido con relación precisamente a la responsabilidad que comentamos en su Sentencia 178/2023, de 15 de febrero (rec. núm. 3001/2021 –NFJ088860–)⁵. De ahí que resulten esenciales los indicios que rodeen a cada caso particular.

Al margen del aspecto volitivo, hemos de tener en cuenta que, frente a una corriente jurisprudencial mayoritaria que permitía apreciar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT, aunque no se constatará una conducta activa de ocultación por parte del responsable (por ejemplo, en el reparto de dividendos: la mera aceptación del dividendo, sin impugnación del acuerdo social que así lo estableciera, se interpretaba como una aquiescencia a la operación de vaciamiento patrimonial, Sentencias de la AN de 25 de mayo de 2017 [rec. núm. 306/2016 –NFJ067741–] y 24 de junio de 2020 [rec. núm. 702/2017 –NFJ081144–], entre otras muchas), la citada Sentencia del TS 178/2023, de 15 de febrero, exige una conducta positiva explicada en los siguientes términos:

Se requiere, por tanto: a) Un hacer activo: la actitud de causar o colaborar (al menos, con la presencia, de modo directo o bajo representación, en la Junta en que se acuerda el reparto de dividendos). Beneficiarse económicamente de los efectos del acuerdo, mediante la percepción de los dividendos no basta, por si solo, para entender cumplido el elemento normativo cuyo verbo rector es el de causar o colaborar (FD 5).

Entiende el TS, haciendo una interpretación muy apropiada a nuestro juicio, que, si no se requeriera ese comportamiento proactivo, inherente en la idea de «causar o colaborar», se estaría objetivizando una responsabilidad tributaria que no puede sino tener naturaleza subjetiva,

de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–) y 14 de octubre de 2022 (rec. núm. 6321/2020 –NFJ087903–), tal y como pone de relieve el voto particular del magistrado Navarro Sanchís.

⁴ Sobre este extremo, puede consultarse Álvarez Barbeito (2024).

⁵ Según dicha sentencia:

La tarea de localizar la intención defraudatoria en las conductas que tipifica el artículo 42.2.a) LGT y conectarla con los hechos o actos de los que, en principio, podrían derivarse manifestaciones de tal conducta, no solo es eminentemente circunstancial y casuística, irreductible, casi a la unidad, sino que también resiste con dificultad la fijación de una doctrina que, rígidamente establecida para todos los eventuales supuestos, pudiera dar lugar a situaciones de injusticia notoria, en un doble sentido o con riesgo de materialización de un doble peligro (FD 6).

especialmente remarcada por el carácter finalista del supuesto habilitante (art. 42.2 a) de la LGT): «con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria». No solo debe existir, pues, un comportamiento activo del responsable, sino que dicha actuación ha de responder a una finalidad determinada:

Ahora bien, aceptar con carácter indiscriminado el hecho de que basta, en cualquier situación, con ese mero hecho al que se refiere el auto de admisión, de verse favorecido por lo acordado en una Junta, en lo tocante a lo allí decidido, al margen de la presencia o de la voluntad del socio y de su posición en la sociedad, favorecería sin duda una interpretación de la norma inclinada a sustituir la responsabilidad subjetiva por otra objetiva, que no es la querida en modo alguno por la ley, en la que el centro de gravedad recayese en la percepción del dividendo, al margen de las demás circunstancias concurrentes; y, por el contrario, negar a priori toda posibilidad de que, a través de una buscada o pactada abstención o desaparición de la escena pudieran quedar sin consecuencia verdaderos actos de frustración o entorpecimiento de la acción de cobro, también podría ser una solución maximalista y, asimismo, injusta [...].

Pueden establecerse criterios orientadores mínimos, fruto de nuestros razonamientos anteriores, para embristar y someter a control jurisdiccional pleno el ejercicio de la facultad de declarar la responsabilidad solidaria que nos ocupa:

- 1) La responsabilidad establecida en el artículo 42.2.a) LGT es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a prueba de la conducta y de la finalidad a que aspira.
- 2) Por regla general, no basta con un mero no hacer pasivo –no asistir a la junta, no votar o no impugnar el acuerdo social–, si la conducta merecedora de la responsabilidad solidaria es la del artículo 42.2.a) LGT, pues sería en principio contraria tal postura con la propia fisonomía del precepto, ya que se consumaría mediante el solo reparto de dividendos acordado en el seno del órgano social, que comprende la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. Se requiere inexcusablemente la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto.
- 3) No cabe considerar incursión en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a) 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 (FD 6).

En el caso que es objeto de este comentario, los hijos (responsables solidarios) aceptan la herencia tras la renuncia de su padre (deudor principal) a su legado del usufructo universal vitalicio.

¿Nos encontramos ante una conducta positiva de los responsables que favorece la desaparición de los bienes del patrimonio del deudor principal? Es cierto que la renuncia del legado no requiere, para su perfeccionamiento, la aceptación de los herederos (a diferencia de la donación, que, para producir efectos, sí exige la aceptación del donatario, de acuerdo con la normativa civil⁶). Sin embargo, las circunstancias del caso permiten afirmar sin ningún género de duda que los responsables eran conocedores de la situación económica del deudor principal frente a la Hacienda pública, la cual ya había iniciado actuaciones ejecutivas para hacerse cobro de sus créditos tributarios. Así lo demuestra el hecho de que las notificaciones de embargo (de las plazas de garaje y de las participaciones sociales) hubieran sido realizadas a los propios responsables, hijos del deudor, por su condición de socios de la sociedad embargada.

Esta circunstancia verifica que, si no un *consilium fraudis* o intención de defraudar, al menos sí existía el *scientia fraudis* o conocimiento de que se puede ocasionar un perjuicio a la Hacienda pública⁷.

A nuestro modo de ver, la clave que justifica la interpretación del Alto Tribunal es precisamente el conocimiento que tienen los responsables de la situación deudora del obligador principal (no por ser sus hijos, sino porque han sido notificados de las actuaciones de embargo).

Si los herederos fueran ajenos a las circunstancias que rodean la renuncia al legado y aceptaran la herencia (imaginemos, una cuñada del deudor principal que desconociera su situación económica), entonces, aunque se aceptara la herencia y se verificara la transmisión de los bienes, no se cumpliría el presupuesto de hecho de la responsabilidad por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT, ya que faltaría la nota de *scientia fraudis* que constituye el indicio más fiable sobre el elemento intencional de dicho presupuesto, pues, recordemos, se tiene que realizar la ocultación o la transmisión para perjudicar el cobro de la Hacienda pública. Obviamente, si los herederos desconocieran la situación tributaria del deudor principal (y teniendo en cuenta que el acto de aceptación de la herencia *per se* no es indicativo, como precisa la sentencia del TS, de colaboración en la ocultación), no sería procedente la derivación de responsabilidad solidaria.

Por lo tanto, es importante recalcar que la sentencia ha refrendado la validez de la derivación de responsabilidad después de haber efectuado una «valoración conjunta» (FD 4) de las circunstancias del caso, las cuales, a juicio del tribunal, constituyen un sustrato probatorio

⁶ Artículo 618 del Código Civil: «La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta»; artículo 623 del Código Civil: «La donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario»; artículo 629 del Código Civil: «La donación no obliga al donante, ni produce efecto, sino desde la aceptación».

⁷ Es interesante la distinción entre uno y otro nivel de participación en el fraude, que puede observarse en Calvo Vérgez (2023).

suficiente para justificar tal derivación. Pero no debemos extrapolar en abstracto una regla general sobre la aceptación de herencia cuando va precedida de una renuncia del deudor principal como modalidad de ocultación a efectos del artículo 42.2 a) de la LGT, ya que podría conducir a situaciones injustas en las que se derivara responsabilidad a quien no tuviera intención de perjudicar, con su acción, a la Administración tributaria.

En cualquier caso, la reflexión que acabamos de hacer sobre el conocimiento del perjuicio como causa habilitante de la derivación de responsabilidad por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT debe ser matizada a la luz de otro aspecto esencial de este tipo de responsabilidad: sobre quién ha de recaer la carga de la prueba⁸. ¿Corresponde a la Administración tributaria demostrar que el responsable tenía intención de ocultar? O, más bien, ¿es el responsable quien ha de probar que su actuación tiene motivos económicos diferentes al ánimo de perjudicar la acción recaudatoria de la Administración?

Entendemos, con Puebla Agramunt (2024) que, si el presupuesto de hecho de la responsabilidad, tal y como aparece configurado en la norma legal, exige la concurrencia de dos elementos (el objetivo y el subjetivo: el resultado y la intención), ambos deben ser probados por la Administración tributaria en el expediente que justifique la procedencia de la derivación de responsabilidad solidaria:

La Agencia Tributaria es la que, si quiere llevar a cabo un procedimiento de declaración solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, tiene que probar que la finalidad de la actuación realizada es impedir la traba del patrimonio del deudor. Porque este elemento subjetivo es un elemento esencial del supuesto de responsabilidad del que hablamos, junto con el otro elemento esencial que es el objetivo, la transmisión u ocultación misma.

De la Sentencia 1066/2023 del TSJ de la Comunidad Valenciana, objeto de este comentario, puede entresacarse la conclusión contraria, esto es, que el esfuerzo probatorio es reclamado al obligado tributario. Así se deduce del tenor literal de la sentencia cuando, después de concluir que resulta justificada la derivación de responsabilidad al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, indica a continuación: «sin que al respecto los actores hayan aportado justificación alguna explicativa del referido *iter* circunstancial, que nos pueda conducir a distinta conclusión, por lo que desestimamos el recurso» (FD 4).

Así pues, el mero conocimiento de la situación tributaria del deudor principal no constituye una presunción *iuris et de iure* acerca de la intención fraudulenta del presunto responsable, sino que admite prueba en contrario. Pero, eso sí, la carga de la prueba sobre la intención se ha trasladado al responsable. Esta circunstancia es criticada por cierto sector

⁸ En relación con el tema de la carga de la prueba en derecho tributario, puede consultarse Rodríguez-Bereijo León (2011).

doctrinal y profesional que, aceptando que la prueba indiciaria pueda resultar válida para acreditar intenciones⁹ (con el riesgo que ello conlleva), no encuentra admisible, en cambio, que la Administración tributaria desplace automáticamente el esfuerzo probatorio sobre los hombros del declarado responsable:

A mi juicio, la carga de la prueba incumbe a quien quiere liquidar o exigir el tributo y, por consiguiente, el *onus probandi* corresponde a la Administración tributaria. No otra cosa puedo deducir del artículo 105 LGT [...] En mi opinión, el que la prueba del elemento subjetivo pueda ser a base de indicios no implica ni puede implicar que, de facto, la carga de la prueba se desplace al declarado responsable. Porque si el elemento subjetivo es un elemento esencial del tipo, un elemento constitutivo, no cabe otra que considerar que su prueba incumbe a la Administración, que quiere declarar y exigir la responsabilidad (Puebla Agramunt, 2024).

Sobre este particular, el TS ha ratificado recientemente, en la ya citada Sentencia 178/2023, de 15 de febrero, que la actitud del declarado responsable en los supuestos del artículo 42.2 a) de la LGT, cuando es de naturaleza pasiva (aceptar un dividendo –que era el caso de autos– o aceptar una herencia –en nuestro caso–), solo puede incardinarse en el presupuesto habilitante si constara positivamente:

no por especulaciones o conjeturas, que esa propia abstención o desentendimiento forma parte de un plan o estrategia evasora concordada con otros socios para escudarse en el no hacer y lograr con ello, materialmente, el resultado evasor. Si bien cabe esa posibilidad teórica, aquí no se habría concretado prueba alguna, de una mínima solidez, sobre la existencia de ese *pactum sceleris* al que nos hemos referido, si bien a otros efectos, a la hora de acotar el sentido y finalidad del art. 42.2.a) LGT (FD 5).

Es decir, parece que el Alto Tribunal, en supuestos extremos de responsabilidad por el artículo 42.2 a) de la LGT, entendiendo por «supuestos extremos» aquellos en los que se fuerza la interpretación del precepto para dar cabida al presupuesto habilitante (por ejemplo, cuando se deriva responsabilidad por deudas posteriores al acto de ocultación, o sea, deudas que no se habían devengado y, por tanto, no estaban pendientes –como exige la ley– en el momento de la ocultación¹⁰, o en casos, como el que estamos comentando, en los que no hay un acto claramente positivo de ocultación o transmisión de bienes por parte

⁹ Así lo reconoce, entre otras, la Sentencia del TSJ de Extremadura de 15 de enero de 2015 (rec. núm. 468/2013 –NFJ092873–):

Es variada la casuística de los supuestos que se subsumen en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, que tiene por objeto proteger la actuación recaudatoria de la Administración Tributaria frente a las conductas que la obstaculizan o impiden, de las cuales no suele existir una prueba directa pero sí una serie de indicios o presunciones (FD 7).

¹⁰ Sentencia del TS 673/2021, de 12 de mayo (rec. núm. 62/2020 –NFJ082403–).

de los declarados responsables), se requiere que la Administración tributaria pruebe el nivel más intenso de voluntariedad en la conducta del responsable a fin de que la derivación de responsabilidad solidaria quede justificada: no bastaría el mero conocimiento de la situación tributaria del deudor principal, sino que sería imprescindible la demostración sobre la existencia de un pacto o estrategia conjunta entre deudor y responsable con el objeto de defraudar la acción recaudatoria de la Administración tributaria.

Referencias bibliográficas

- 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/rcyt.2024.19377>
- Calvo Vérgez, J. (2023). Cuestiones conflictivas en torno a la derivación de la responsabilidad tributaria solidaria. *Quincena Fiscal*, 21. Aranzadi.
- Puebla Agramunt, N. (31 de enero de 2024). Responsabilidad tributaria y elemento subjetivo. *Nuria Puebla Agramunt* [blog].
- Rodríguez-Bereijo León, M.ª (2011). La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias antiabuso y en la doctrina del TJUE. *Revista Contabilidad y Tributación. CEF*, 344, 5-50. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2011.6893>