

# No puede haber derivación de responsabilidad por el artículo 42.2 a) de la LGT si no queda suficientemente probado el ánimo de ocultar

Análisis de la [SAN de 28 de septiembre de 2021, rec. núm. 2128/2019](#)

**Carmen Banacloche Palao**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.  
URJC*

## Extracto

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de septiembre de 2021 estima el recurso presentado por el responsable y anula la resolución que derivaba la responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria, al entender que no había prueba plena de la existencia de un ánimo de participar en la ocultación de un bien para perjudicar el crédito tributario, por lo que no se da uno de los requisitos esenciales para declarar la responsabilidad solidaria.

## 1. Supuesto de hecho

La Administración tributaria basó la derivación de responsabilidad en la adquisición por parte de la entidad declarada responsable de un inmueble, propiedad de la deudora principal, por un precio de 820.000 euros. Dicho inmueble había sido objeto de una tasación pericial que había arrojado un valor superior: 961.416,99 euros, si bien dicha tasación había sido efectuada sobre la base de unos valores predeterminados, sin que hubiera habido inspección personal del inmueble. El valor contable ascendía a 1.279.346,14 euros y el precio de adquisición fue de 601.012,10 euros, en el año 2004.

Contra la deudora principal tributaria se había iniciado un procedimiento ejecutivo bancario siendo así que la subasta del precitado inmueble era inmediata, habiéndose señalado para el día 25 de enero de 2010.

Así las cosas, el 22 de enero de 2010 se perfeccionó una operación de compraventa del inmueble entre la sociedad deudora principal y la responsable. En esa fecha todavía no se había iniciado procedimiento de inspección alguno frente a la deudora tributaria.

Entre la sociedad deudora principal y la responsable existía una vinculación indirecta: la sociedad responsable tenía participación accionarial en una mercantil en la que otro socio

era accionista, a su vez, de la sociedad deudora principal. Además, los administradores únicos de la deudora principal y de la responsable coincidían en la junta directiva de cierto club de fútbol.

La postura de la Administración tributaria es que la operación de venta del inmueble (por debajo del valor tasado) se fraguó para perjudicar el crédito tributario (deudas de la obligada principal por importe de 325.620,15 euros), siendo relevante el hecho de que, a pesar del cambio de titularidad jurídica, el administrador único de la deudora principal seguía ocupando la vivienda en virtud de un contrato de arrendamiento suscrito con la responsable.

Por el contrario, la sociedad declarada responsable alegaba que la única finalidad de la venta fue paralizar la ejecución hipotecaria y evitar un remate por precio muy inferior al de mercado. También discutía el dictamen pericial, el cual no se emitió a partir de una visita al inmueble. En conclusión, ni había habido despatrimonialización de la deudora principal, ni se perseguía perjudicar los intereses de la Hacienda, pues la sociedad responsable desconocía la existencia de una deuda tributaria, ya que, en el momento de la operación, ni siquiera se habían iniciado actuaciones inspectoras frente a la primera.

## 2. Doctrina del tribunal

La Audiencia Nacional (AN) atiende a la pretensión de la sociedad demandante (la responsable tributaria), estima el recurso contencioso-administrativo y anula la resolución de derivación de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT), si bien no condena en costas al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), reconociendo lo dudoso del caso.

La premisa de la que parte, acertadamente, la AN es que la participación en la ocultación o transmisión de bienes que constituye el presupuesto habilitante de la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT debe tener el propósito de impedir o dificultar la acción ejecutiva de la Hacienda. Y señala tajantemente: «Para la declaración de responsabilidad será necesario que en el expediente se haya acreditado este elemento subjetivo».

La Administración tributaria había basado la culpabilidad que habilita la derivación de responsabilidad solidaria en dos circunstancias: por una parte, en la presunta vinculación entre deudora principal y responsable y, por otra, como consecuencia de la primera, en el conocimiento que tenía la entidad responsable respecto de la situación tributaria de la obligada principal.

La AN rechaza ambas premisas de forma taxativa:

- Respecto a la vinculación, entiende que no existe, pues no hay control de decisión de la deudora principal sobre la responsable:

No existe propiamente vinculación entre las sociedades, de manera que el deudor pueda controlar a la sociedad adquirente del inmueble transmitido. La conexión es indirecta, porque la demandante participa en XXX, en la cual también participa YYY; y esta última tiene participación en la sociedad deudora. Los administradores únicos de la deudora y de la demandante coinciden en la junta directiva del ZZZ, CF.

- Respecto a la culpabilidad (que la Administración tributaria identifica con el mero conocimiento de la situación tributaria de la deudora principal), considera la AN que no hay una prueba plena ni de tal conocimiento ni del ánimo de defraudar manifestado en el comportamiento de la entidad responsable:

Si bien puede inferirse de esto una estrecha relación entre el administrador de la demandante y el de la deudora, que es quien ocupa el inmueble como vivienda habitual, **no por ello hay una prueba plena de que la transmisión estuviera motivada por la voluntad de obstaculizar la acción ejecutiva de la Hacienda**. Ni siquiera hay elemento alguno que haga pensar que el adquirente conocía la posible existencia de una deuda tributaria.

El hecho de que otra sociedad vinculada al administrador de la deudora tributaria estuviera sometido a una inspección tributaria no es determinante para poder afirmar que existía ese conocimiento. **Ni se sabe si se conocía por el adquirente la apertura de dicho expediente de inspección ni las actuaciones inspectoras contra la deudora principal se habían iniciado ni hay signo alguno que sea revelador de ese conocimiento** (la negrita es nuestra).

Por el contrario, el único hecho que sí resultaba probado era la inminencia de la ejecución bancaria, por lo que resulta factible que la compraventa tuviera por finalidad evitar una venta en subasta del inmueble por un precio muy inferior al de mercado. En este sentido, que la deudora hubiera preferido venderlo a un tercero en vez de saldar primeramente la deuda con la entidad bancaria para paralizar la acción ejecutiva, «no basta para afirmar que existe un ánimo de colaborar en la ocultación del patrimonio a la Hacienda. Para ello sería necesario que hubiera mayor certidumbre sobre el valor de la cosa».

Este razonamiento lleva a la AN a cuestionar la validez de la tasación pericial contradictoria efectuada, en la que encuentra tres defectos invalidantes:

- 1.º No hubo una inspección ocular personalizada del inmueble como exige la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) (Sentencias de 29 de marzo de 2012, rec. núm. 34/2010 –NFJ047124–, y de 26 de noviembre de 2015, rec. núm. 3369/2014 –NFJ061189–): «la tasación no se ha efectuado respetando la regla general de la individualización de la valoración y la inspección del bien».
- 2.º El perito que llevó a cabo la valoración (un técnico superior de la administración) se consideró inidóneo.

- 3.º Hubo omisión de información relevante, como es la fecha de la ponencia de valores de la que se extrajeron los valores de repercusión (se partió de un valor de repercusión del suelo en la zona R 19, al que se aplicó un coeficiente de 1,10 por tener el inmueble fachadas a dos calles). La operación de compraventa había tenido lugar en 2010, pero se desconoce de qué fecha era la ponencia de valores que se utilizó como referencia. Esta circunstancia, a juicio de la AN, «impide conocer si estos [valores] reflejan la tendencia a la baja de los precios motivada por la crisis inmobiliaria».

Por último, la Sala plantea que en ningún caso la adquisición del inmueble por el responsable genera despatrimonialización en el deudor principal, pues dado que la ejecución hipotecaria era inminente, antes que la Hacienda Pública habría cobrado el crédito la entidad bancaria:

Además, aunque no se haya discutido este aspecto, es muy dudoso que el importe del crédito hipotecario pueda considerarse como un valor patrimonial sustraído a la acción de cobro tributaria, con el argumento del carácter privilegiado del crédito tributario sobre el crédito asegurado con el embargo. Porque no se duda de que se estaba ejecutando dicho crédito y, en consecuencia, era inexcusable cancelar dicho crédito para paralizar la subasta. De no haberse efectuado de tal modo, el inmueble podía haber sido adjudicado por un valor muy inferior.

La conclusión de todo este argumentario es que no queda probada la culpabilidad del responsable solidario, bien entendida como intención de impedir el cobro del crédito tributario. La AN remarca que el ánimo de perjudicar la acción de cobro es un requisito esencial para declarar la responsabilidad tributaria, así como que dicha intencionalidad ha de quedar suficientemente probada por la Administración tributaria:

De estas consideraciones se desprende, a nuestro juicio, que no hay una prueba plena de la existencia de un ánimo de participar en la ocultación de un bien para perjudicar el crédito tributario, por lo que no se da un requisito esencial para declarar la responsabilidad tributaria.

### 3. Comentario crítico

Retoma la AN en esta sentencia el cauce de la sensatez a la hora de valorar el elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta del responsable.

La dicción literal del artículo 42.2 a) de la LGT, que regula la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del deudor principal, describe como conducta habilitante causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago «con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria».

Existe, pues, un requisito finalista que denota la existencia de un plan preconcebido entre el obligado principal y el responsable, cuya exclusiva finalidad ha de ser distraer los bienes o derechos del deudor principal, evitando que la Administración tributaria pueda hacer cobro con ellos de su crédito tributario.

Frente a cierta laxitud de los órganos de la Administración tributaria a la hora de valorar la culpabilidad del responsable, el TS, en tres recientes sentencias de 2021, ha puesto el énfasis en la importancia del requisito de culpabilidad para que la derivación de responsabilidad solidaria por el artículo 42.2 a) de la LGT sea conforme a derecho.

La Sentencia del TS de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–), que prohíbe derivar responsabilidad tributaria a un menor de edad<sup>1</sup>, y las Sentencias del TS de 11 de marzo y de 12 de mayo de 2021 (rec. núms. 7004/2019 –NFJ081744– y 62/2020 –NFJ082403–), relativas a actos de ocultación anteriores al devengo de las deudas tributarias del obligado principal, constituyen un sólido bloque jurisprudencial sobre la necesidad de que la Administración tributaria acredite que el responsable ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir la actuación administrativa.

Participando de esta nueva corriente jurisprudencial, la AN corrige su postura anterior (Sentencia de la AN de 13 de febrero 2020, rec. núm. 393/2018 –NFJ082075–), de acuerdo con la cual la eliminación de la «malicia» del vigente artículo 42.2 a) de la LGT debía interpretarse como una manifestación del legislador de rebajar el grado de culpa de la conducta habilitante, bastando con que el presunto responsable «conociera o tuviera conciencia» de la situación económica del obligado principal, sin necesidad de que hubiera un específico ánimo de perjudicar a la Hacienda pública, para que la derivación de responsabilidad fuera procedente.

En la Sentencia que estamos comentando, de 28 de septiembre de 2021 (rec. núm. 2128/2019 –NFJ084521–), la AN incide en la exigencia de un esfuerzo probatorio suficiente por parte de la Administración tributaria (de una «**prueba plena**», habla la Audiencia), que demuestre la existencia de un ánimo de participar en la ocultación de un bien para perjudicar el crédito tributario. La nueva interpretación del elemento subjetivo de la culpabilidad no deja lugar a dudas: «La participación en la ocultación o transmisión de bienes debe tener el propósito de impedir o dificultar la acción ejecutiva de la Hacienda. **Para la declaración de responsabilidad será necesario que en el expediente se haya acreditado este elemento subjetivo**» (fundamento de derecho tercero) (la negrita es nuestra).

Es conocida la dificultad de probar intenciones. Como apunta el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Santa Cruz de Tenerife), en su Sentencia 51/2017, de 31 de enero (rec. núm. 89/2016 –NFJ067824–), puesto que la LGT no ha previsto la aplicación automática de la responsabilidad por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT, es precisa la acreditación de la intencionalidad de la conducta del responsable, si bien resulta evidente

<sup>1</sup> Esta sentencia fue objeto de comentario en Banacloche Palao (2021).

que, salvo que las partes lo hubieran documentado o alguno de ellos lo confiese, normalmente no será posible una prueba directa sobre la intencionalidad de los sujetos, por quedar en su círculo íntimo o en el arcano de sus conciencias, por lo que generalmente **habrá de deducirse ese ánimo de los actos coetáneos, anteriores y posteriores y será necesario acudir a la prueba indiciaria...** En tal juicio **habrá que atender a número de indicios y a su significación unívoca** (fundamento jurídico cuarto) (la negrita es nuestra).

El mismo razonamiento ofrece la Sentencia de la AN de 15 de enero de 2018 (rec. núm. 911/2016 –NFJ085387–), que encuentra como solución recurrir al método deductivo:

La decisión voluntaria y consciente de proceder a la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba, es una **decisión interna que únicamente puede ser conocida por los terceros por el método deductivo**, de forma que partiendo de la existencia de unos hechos conocidos, se llegue al conocimiento de otros desconocidos (verdadera voluntad de los contratantes), siempre que exista un enlace preciso y directo entre ambos, según las reglas de conocimiento humano (fundamento de derecho cuarto) (la negrita es nuestra).

¿Cómo probar la intención de ocultar en relación con la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT?

La Sentencia de la AN de 25 de septiembre de 2017 (rec. núm. 839/2016 –NFJ085388–) consideró que había «prueba plena» de la intención de ocultar para impedir la acción recaudadora cuando, tanto la entidad deudora principal como la responsable, tenían el mismo domicilio social y administradores coincidentes, demostración inequívoca de que existía vinculación y conocimiento de la situación tributaria de la obligada principal:

La abundante prueba resultante acredita la palmaria existencia de una colaboración activa de la actora tendente a evitar que la Administración tributaria pudiera cobrar sus créditos. La deudora principal era consciente de su situación económica, de las desestimaciones de las solicitudes de aplazamiento de sus deudas y sanciones tributarias, y al incumplimiento de sus obligaciones tributarias contribuyó la entidad que hoy recurre, que era conocedora de esa situación en la que se encontraba puesto que **el domicilio social de las dos entidades era el mismo y los órganos de administración estaban compuestos por casi las mismas personas. Así que no puede alegar la actora desconocer el estado económico de la deudora principal y su connivencia con las mismas para facilitar el incumplimiento tributario.**

Para la actora son indicios y **para este tribunal son pruebas plenas**. Pero aun cuando se considerase que solo existen indicios, estos indicios están basados en datos acreditados y reveladores de otros que, sumados entre sí, acreditan los hechos acaecidos (fundamento jurídico sexto) (la negrita es nuestra).

En cambio, la misma Sala de lo contencioso-administrativo estimó en otra ocasión que no procedía la derivación de responsabilidad cuando, gracias al esfuerzo probatorio de los presuntos responsables<sup>2</sup>, quedó demostrado que desconocían la situación tributaria del deudor principal y que las deudas tributarias exigidas ni siquiera habían nacido (ya citada Sentencia de la AN de 15 de enero de 2018):

Por ello, y **al faltar elemento subjetivo que debe concurrir para poder derivar la responsabilidad de las deudas tributarias, concurrencia en la voluntad de ocultar o transmitir bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, debe estimarse el presente recurso** dejando sin efecto las resoluciones impugnadas [...] (fundamento de derecho sexto) (la negrita es nuestra).

En cuanto a la doctrina administrativa, el TEAC reconoce que para declarar responsable solidario al adquirente de bienes del deudor principal se debe demostrar la intencionalidad de la conducta (Resolución del TEAC para unificación de doctrina de 19 de octubre de 2020, RG 4572/2018 –NFJ079435–):

Por lo tanto, 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 LGT, deberá acreditar que este ha actuado de forma intencional con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado** (fundamento de derecho cuarto) (la negrita es nuestra).

Sin embargo, cuando el acto de despatrimonialización consiste en una donación, lo cierto es que, habitualmente, la Administración tributaria presume ese propósito por el mero hecho de que el donatario sea una persona vinculada familiarmente con el deudor principal. Lo explicamos.

Como hemos apuntado, la jurisprudencia admite la prueba de presunciones para demostrar la intencionalidad de los sujetos. Entre estas presunciones, en el ámbito que nos

<sup>2</sup> Se trataba de probar que el presunto acto de despatrimonialización, en este caso, una permuta de inmuebles de muy distinto valor económico, se había efectuado en 2005, años antes del devengo de las deudas tributarias reclamadas (impuesto sobre sociedades e IVA, ejercicios 2006 y 2007). Los interesados aportaron pruebas suficientes de su alegación: certificado del director de la entidad bancaria que tramitó en 2005 un expediente de préstamo hipotecario y contrato privado de permuta que se aportó al expediente bancario en 2006.

ocupa, es especialmente relevante la que regula el artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, aludido en el pronunciamiento del TEAC transcrito. Se refiere a las donaciones realizadas en fraude de acreedores, esto es, «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».

La doctrina del TEAC, manifestada en Resolución de 16 de septiembre de 2021 (RG 3229/2021–NFJ083474–), consiste en entender que la presunción del artículo 643 no puede ser desvirtuada en ningún caso. En dicha resolución, dictada para unificación de criterio, el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que fue quien interpuso el recurso de alzada, solicitaba del TEAC un pronunciamiento en el que se decretara que

siempre y en todo caso, la donación que deje al donante sin bienes suficientes para hacer frente a su deuda tributaria, constituye ocultación por parte del deudor, y dispensa a la Administración de toda prueba del elemento objetivo de la responsabilidad, o enlace causal entre la conducta y el daño, a los efectos del artículo 42.2 a) de la LGT (antecedente de hecho cuarto).

La respuesta del TEAC está en línea con la petición formulada por el director de Recaudación de la AEAT y concluye que:

La aceptación por el donatario (declarado responsable) de una donación de bienes realizada por el deudor principal en la que concurren las circunstancias contempladas en el artículo 643, párrafo segundo del Código Civil, esto es, que deja al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, pone de manifiesto, ciertamente, el cumplimiento del segundo requisito para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT, esto es, la «causación o colaboración» del primero en la ocultación (fundamento de derecho segundo).

Algunos autores (Puebla Agramunt, 2021) han criticado esta interpretación, señalando que:

una cosa es que el Código Civil diga que una donación en la que el donante no se reserva bienes bastantes para pagar deudas anteriores a ella se presume en fraude de acreedores, y otra muy distinta que dicha presunción pueda operar *ope legis* para sencillamente imputar a una persona una responsabilidad tributaria por deudas tributarias y, en su caso, sanciones, de otra.

De hecho, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 29 de junio de 2020, que da origen al recurso de alzada estimado por la Resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2021 comentada, daba la razón a los responsables, inter-



pretando que no procedía la derivación de responsabilidad al no haber quedado suficientemente probado el acuerdo entre padres (donantes, deudores principales) e hijos (donatarios, responsables) con la intención de impedir la traba de los bienes:

En el presente caso, no se dan los requisitos necesarios para declarar la responsabilidad. En efecto, tal y como alega el reclamante, si bien ha quedado acreditada una disminución del patrimonio del deudor principal producida por la donación de tres inmuebles a sus cuatro hijos, de la documentación obrante en el expediente, y en especial de las declaraciones por IRPF de los ejercicios 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010 y 2012 presentadas a la AEAT por el deudor principal, en las que declara su titularidad en pleno dominio del 50 % de los tres inmuebles objeto de transmisión, **no puede desprenderse una prueba suficientemente concluyente de que la actuación del reclamante tuviese por finalidad impedir la actuación de la Administración tributaria** mediante una ocultación de dichos bienes.

Es decir, **la Administración tuvo conocimiento de la titularidad del Sr. L de los bienes objeto de transmisión desde, al menos, el ejercicio 2002, por lo que ya ostentando deudas anteriores a dicha fecha el deudor principal y no habiendo ocultado los mismos a la AEAT durante 12 años, resulta difícil mantener como pretende la Administración, que la intención de la donación referida fuera la de ocultar los bienes a la Hacienda Pública**, cuando tal ocultación podía haberse llevado a cabo con anterioridad y no se hizo (en el año 1998, 16 años antes de la donación, ya tenía significativas deudas y era titular de los citados bienes) (la negrita es nuestra).

En nuestra opinión, el TEAC solo se está refiriendo a la primera de las condiciones que componen la conducta habilitante de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT. Es decir, la presunción del artículo 643.2 del Código Civil solo acredita el requisito objetivo de la colaboración o autoría, pero no exime a la Administración tributaria de demostrar la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad o intención de la conducta.

Por tanto, para que el expediente de derivación de responsabilidad solidaria sea correcto no basta con que se pruebe, mediante la presunción citada, la autoría o colaboración en la ocultación; hace falta además la demostración de la intención del responsable de perjudicar la acción recaudadora.

Y dicha intención resulta indemostrable cuando ni siquiera ha nacido la deuda tributaria que, presuntamente, se quiere defraudar, como ocurre en el caso que nos ocupa.

Este razonamiento nos lleva a plantear la cuestión de si es aceptable la derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT en supuestos en los que el acto de ocultación (en el presente ejemplo, la venta del inmueble) es previo no solo a la liquidación de la deuda tributaria que se reclama, sino al propio nacimiento del crédito tributario.

En este sentido, tiene gran interés el voto particular del magistrado Navarro Sanchís a la, ya mencionada, Sentencia del TS de 12 de mayo de 2021. En dicho voto discrepante se pone de manifiesto que, de acuerdo con el tenor literal de la ley, a los responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT, únicamente se les puede exigir el pago de «la deuda tributaria pendiente», concepto perfectamente delimitado que implica la existencia de una deuda tributaria nacida y líquida, pero en ningún caso extensible a deudas futuras o sanciones no impuestas.

En contra de tal interpretación, el TS, en la Sentencia aludida de 12 de mayo de 2021, ha admitido que la derivación de responsabilidad por el artículo 42.2 a) de la LGT pueda alcanzar a deudas que se devenguen con posterioridad al acto de ocultación o transmisión de los bienes del obligado principal, ahora bien, siempre que resulte acreditado por la Administración tributaria que ha existido «unidad de propósito fraudulento, un diseño previo, una actuación única», en definitiva, un plan intencional concebido entre el obligado principal y el responsable, con el fin de sustraer los bienes o derechos del primero del pago de su deuda tributaria (fundamento de derecho tercero).

## Referencias bibliográficas

Banacloche Palao, C. (2021). No cabe derivar la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad. (Análisis de la STS de 25 de marzo de 2021, rec. núm. 3172/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 166-181.

Puebla Agramunt, N. (2021). Donaciones y responsabilidad tributaria. *Nuria Puebla Agramunt. Estudio jurídico*. <https://www.nuriapuebla.com/>