

Criterio **2** de **2** de la resolución: **00/09318/2021/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **15/09/2022**

**Asunto:**

Procedimiento de recaudación. Responsabilidad del art. 42.2.a) LGT. Alcance de la responsabilidad cuando son varios los responsables que han concurrido causalmente en el presupuesto de la ocultación.

**Criterio:**

El alcance de la responsabilidad del responsable solidario del artículo 42.2.a) de la LGT está constituido por la menor de las dos cantidades siguientes: (i) el importe de la deuda del deudor principal que se persigue (deuda tributaria pendiente y, en su caso, sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan) y (ii) el valor de los bienes que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo por la Administración tributaria si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba, a través de la ocultación o transmisión.

Con carácter general puede afirmarse que cuando los responsables del artículo 42.2.a) de la LGT concurren causalmente en el mismo presupuesto de ocultación, consistente en la adquisición de la propiedad de bienes o derechos del deudor principal, el alcance de la responsabilidad para cada uno de ellos vendrá limitado por el valor de los bienes o derechos correspondiente a su porcentaje de participación en dicha adquisición, representativo de su colaboración en la ocultación.

Sin perjuicio de lo indicado anteriormente, la gran amplitud de supuestos de ocultación determinantes de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT que pueden darse impide fijar un criterio uniforme acerca de la distribución del alcance de la responsabilidad cuando son varios los responsables que concurren en el mismo presupuesto de ocultación, de modo que será necesario analizar la cuestión caso por caso.

Unificación de criterio

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT  
42.2.a)

**Conceptos:**

Alcance de la responsabilidad  
Derivación de responsabilidad  
Ocultación  
Participaciones  
Presupuesto  
Proporcionalidad

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

FECHA: 15 de septiembre de 2022

RECURSO: 00-09318-2021

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 30 de junio de 2021, recaída en la reclamación nº 17/00788/2017, interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 30 de marzo de 2017 se notificó a Doña X el inicio de un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT. En el acuerdo de inicio se indica que por la Dependencia de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se sigue procedimiento administrativo de apremio respecto de Don Z por deudas con la Hacienda Pública no satisfechas a su vencimiento y que en el curso de las actuaciones recaudatorias con el deudor principal, se han hallado elementos de prueba que ponen de manifiesto indicios razonables que permiten presumir que Doña X ha colaborado en la ocultación de bienes del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.

Las deudas son las siguientes:

CONCEPTO	OBJETO TRIBUTARIO	IMPORTE PENDIENTE
IRPF DECLARACIÓN ANUAL ORDINARIA	0A 2014 LIQUIDACION PROVISIONAL IRPF	276,80
INTERESES DE DEMORA AEAT	2015 LIQ INTERESES DEMORA (ART.52.4 A) R.G.R)	249,00
IRPF DECLARACION ANUAL ORDINARIA	0A 2014 100-IRPF - DEC.OR	25.028,99
I.R.P.F. RETENCION TRABAJO PERSONAL, ACTIVIDADES PROFESIONALES Y PREMIOS	3T 2009110-IRPF-RET TRAB	14.620,30
IVA AUTOLIQUIDACIÓN	4T 2009303-I.V.A.	6.687,65
I.R.P.F. RETENCION TRABAJO PERSONAL, ACTIVIDADES PROFESIONALES Y PREMIOS	1T 2010 110-IRPF-RET TRAB	6.886,51
IVA AUTOLIQUIDACIÓN	1T 2010 303-I.V.A.	12.927,32
IVA AUTOLIQUIDACIÓN	2T 2010 303-I.V.A.	6.582,48

I.R.P.F. RETENCION TRABAJO PERSONAL, ACTIVIDADES PROFESIONALES Y PREMIOS	2T 2010 110-IRPF-RET TRAB	2.250,13
IVA AUTOLIQUIDACIÓN	3T 2010 303-I.V.A.	4.220,45
IVA AUTOLIQUIDACIÓN	4T 2010 303-I.V.A.	6.187,87
<b>TOTAL</b>		<b>85.917,50</b>

Dispone el acuerdo de inicio lo siguiente:

**<<PRIMERO.- Presupuestos objetivos de la responsabilidad tributaria: colaboración en la ocultación de bienes del obligado al pago.**

ORIGEN DE LAS DEUDAS Y ESTADO ECONOMICO DEL DEUDOR PRINCIPAL

Las deudas del expediente tienen su origen en derivación de responsabilidad subsidiaria de la sociedad M, SL, NIF (.....), cuya notificación de inicio se practicó al deudor en fecha 23/07/2014.

La sociedad M, SL se dio de baja en IAE, epígrafe Grupo/Epígrafe: 504.8 Montajes Metalicos e Instalac. Industr.en fecha .../2011.

La notificación de la derivación se practicó el 17/10/2014 y la deuda no fue pagada en sus plazos y pasó a vía ejecutiva. Entre otros embargos practicados se realizó embargo de inmuebles sobre la finca ..21, sita en (.....), referencia catastral (.....). El deudor posee la plena propiedad de la finca. El embargo se notificó al deudor el 07/10/2015 y a su esposa Doña X, NIF (.....) también el 07/10/2015.

En fecha 05/11/2015 el Registrador de la Propiedad, en relación al embargo de la finca ..21 citada, comunicó que se había expedido certificación de ejecución hipotecaria por parte del acreedor **BANCO\_1**. La hipoteca origen de la ejecución había sido aceptada por el deudor en fecha 05/05/2010, escritura (.....), y su esposa prestó en el mismo acto el preceptivo consentimiento.

ACTIVIDAD DEL DEUDOR PRINCIPAL

El deudor ejerce, a partir de enero de 2012 una actividad relevante como gestor y administrador de hecho de la sociedad A, SL, tesis que se considera probada por los hechos que se exponen.

El 28/12/2011, según escritura (.....) Notario (.....), Doña X (esposa del deudor) y su hijo Don ZX compraron a (.....) NIF (.....) y S, SL, (.....), la totalidad de las participaciones sociales de A, SL., adjudicándose el 50% cada uno.

La sociedad A, SL, NIF (.....), tiene alta en IAE, Grupo/Epígrafe: 617.9 Com.May.Interindustrial Excep. Quimica, en fecha 06/02/2012.

Según el Registro Mercantil de A, SL el administrador nombrado en fecha 28/12/2011 es Don J (.....). En la misma fecha, protocolo (.....) Notario (.....), se nombra apoderado (solidario) al deudor Don Z. En fecha 19/01/2012 se nombra apoderado (solidario) al socio (50%) e hijo del deudor y de la copropietaria de la sociedad Don ZX.

Otro dato, incluido en el expediente electrónico, que nos indica que le deudor principal ejerce de administrador de hecho de la sociedad es la existencia de una autorización a Agente de Aduanas para obrar en nombre de la sociedad A, SL emitida por el deudor Don Z actuando este último como director de la sociedad (gerente en los términos de la nota explicativa de la autorización).

También consta en el expediente declaración censal de la sociedad A, SL de fecha 24/10/2012 mediante la que la sociedad solicita a la AEAT modificación del domicilio fiscal. Dicha declaración está firmada por del deudor Don Z.

Es decir, que el deudor se convierte es apoderado de la sociedad y actúa prácticamente como el administrador de hecho de la misma. Esta afirmación se ve avalada por el pormenorizado análisis que se efectúa a continuación de las cuentas bancarias de la sociedad A, SL. Este análisis revela no solamente la intimidad jurídica entre el deudor y esta sociedad sino que, además, desvela transmisiones patrimoniales de gran envergadura.

CUENTAS BANCARIAS DE A, SL

La cuenta XX224 tiene como autorizada a la anterior propietaria de la sociedad y solamente está operativa en 2011

La cuenta **XX271** se abre el 24/01/2012. Autorizado: Don Z, NIF (.....) y está operativa en los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

Tiene movimientos en efectivo en 2014 consistentes en Imposiciones por un total de 2.408.880,00 euros efectuadas por Don Z. De ellas un total de 1.200.900,00 euros se efectuaron a partir del 21/10/2014 según relación que se reseña:

21/10/2014 Imposición 230.000,00 euros NIF (.....)

21/10/2014 Imposición 48.000,00 euros NIF (.....)

23/10/2014 Imposición 38.140,00 euros NIF (.....)

28/10/2014 Imposición 253.000,00 euros NIF (.....)

30/10/2014 Imposición 44.500,00 euros NIF (.....)

30/10/2014 Imposición 40.000,00 euros NIF (.....)

|04/11/2014 Imposición 270.000,00 euros NIF (.....)

|05/11/2014 Imposición 30.000,00 euros NIF (.....)

|07/11/2014 Imposición 247.260,00 euros NIF (.....)

|Las imposiciones se utilizaban para el tráfico general de la sociedad tal y como resulta del fichero que recoge los movimientos de la cuenta bancaria y que obra en el expediente.

|La cuenta **XX752** se abre el 13/07/2012. Autorizado: Don Z. Tiene movimientos de efectivo consistentes en Imposiciones de Don Z en abril 2014 y mayo 2014 por un total de 303.500,00 euros.

|La cuenta **XX755** se abre el 13/07/2012. Autorizado: Don Z, NIF (.....) y está operativa en 2013, 2014 y 2015. Tiene movimientos de efectivo consistentes en Imposiciones de Don Z en mayo 2014, agosto 2014 y 07/10/ 2014 por un total de 415.070,00 euros.

|La cuenta **XX242** se abre el 24/09/2014. Autorizado: Don J, NIF (.....). La cuenta está operativa en los ejercicios 2014, 2015 y 2016. No tiene movimientos a reseñar.

|La cuenta **XX608** se abre el 26/03/2015. Autorizados: Don Z, NIF (.....) y Don ZX, NIF (.....). La cuenta está operativa los ejercicios 2015 y 2016. Tiene movimientos de efectivo consistentes en una imposición en fecha 03/09/2015 por 15.000,00 euros efectuada por Don Z y dos disposiciones en 03/02/2015 y 23/12/2015 por 10.300,00 euros y 16.000,00 euros, respectivamente, efectuadas por Don Z.

|La cuenta **XX128** se abre el 18/05/2015. Autorizados: Don Z, NIF (.....) y Don ZX, NIF (.....). Tiene movimientos de efectivo consistentes en imposiciones en fechas 03/09/2015 y 04/09/2015 por un total de 40.700,00 euros efectuadas por Don Z.

|Es decir, de todas las cuentas analizadas solamente uno tiene como autorizado al nombrado como administrador de la sociedad, Don J. En el resto de las cuentas bancarias quien realiza los movimientos importantes es el deudor Don Z.

|Además, en diferentes cuentas se constata la existencia de imposiciones (ingresos) efectuados por el deudor Don Z. La cuantía de dichos ingresos es de tal envergadura que se considera que alcanza a la totalidad de la actividad empresarial de la sociedad. Como resulta de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de A, SL los ingresos de la sociedad se cobran mediante las imposiciones que realiza el propio deudor.

|Resulta especialmente relevante y decisivo para la consecución del presente expediente, que parte de los ingresos efectuados por el deudor en la cuenta bancaria **XX271** hayan sido efectuados con posterioridad a la comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, el 17/10/2014 como ya se ha mencionado, que dio origen a sus propias deudas. En concreto, como se ha reseñado, hay ingresos por 1.200.900,00 euros a partir de 21/10/2014.

|Es decir que la sociedad A, SL ha colaborado en la ocultación de bienes del deudor, en concreto la cantidad de 1.200.900,00 euros, que se han incorporado a su contabilidad sin que haya contrapartida alguna.

|Dicha colaboración no hubiera sido posible sin otras colaboraciones añadidas; en concreto, las de la esposa, Doña X, y el hijo mayor del deudor, Don ZX, los cuales son propietarios al 50% de la sociedad A, SL. Las tres personas, la jurídica y las personas físicas han creado, junto con el deudor, un mecanismo para esconder bienes del deudor e impedir que la Hacienda Pública pudiera cobrar las deudas tributarias pendientes.

|Esta colaboración se ha expresado en otros hechos que se exponen a continuación.

|Respecto a la herencia de Doña T con NIF (.....), se observa que en la escritura (....) de fecha 01/10/2012, autorizada por el Notario de (.....) (.....), de manifestación, aceptación y adjudicación de herencia, intervienen Don ZX, NIF (.....), en su propio nombre, Don Z, en nombre propio y junto con su esposa Doña X, NIF (.....), en nombre de su hijo menor de edad Don ZX2, NIF (.....). En dicha herencia, entre otros bienes, constaba la finca ..56 del municipio de (.....), calle (.....). Referencia catastral (.....). Esta finca fue adjudicada, por herencia, a Don Z en cuanto al usufructo y a Don ZX y Don ZX2 en cuanto a una mitad indivisa de la nuda propiedad cada uno de ellos.

|La finca ..56 está todavía a nombre de la causante de la herencia, Doña T, como se prueba mediante nota simple del Registro de la propiedad emitido el 08/02/2017.

|Es decir, que ni el deudor, ni los hijos, ni la esposa del deudor, esta última en su condición de representante del hijo menor de edad, han inscrito la escritura de fecha 01/10/2012. Con esta decisión impiden el acceso de la Hacienda Pública a otro bien del deudor, sus derechos sobre la finca ..56.

|Por otro parte, en dos cuentas bancarias a nombre de la esposa del deudor Doña X, se han producido eventos relevantes a efectos de la prueba de colaboración de ésta en la ocultación de la actividad y los bienes del deudor.

|En la cuenta RR975 se encuentra domiciliado el pago del consumo de energía eléctrica, en los ejercicios 2010 a 2015, del domicilio fiscal cuyo titular (ante la compañía eléctrica) es Don Z.

|En la cuenta RR569, que tiene como cotitular a Don ZX, se ha domiciliado la devolución de IRPF de 2015 correspondiente a Don Z.

|En definitiva, el deudor ha ocultado bienes, al menos por 1.200.900,00 euros, importe de las aportaciones mediante ingresos en la sociedad A, SL, con la colaboración de esta sociedad, de su esposa Doña X y de su hijo mayor Don ZX.

|**Las tres personas colaboradoras, las físicas y la jurídica, han permitido dicha ocultación.** Esta ocultación es de una envergadura tal, por su cuantía y continuidad en el tiempo, que no solamente no podía ser ignorada sino que requería su colaboración activa.

#### |SEGUNDO.- Del alcance de la derivación.

|El artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que "También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del 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 alcance de la derivación se fija por el menor importe de los dos siguientes: la deuda tributaria que tiene Don Z que asciende a 85.917,50 euros y el importe que se ingresó en la sociedad (.....) por el deudor principal una vez que este ya tenía deudas a su nombre, que asciende a 1.200.900,00 euros. Por lo tanto el alcance de la derivación se fija en 85.917,50 euros.**

|De los hechos y circunstancias sucintamente expuestos y sin perjuicio de las alegaciones que puedan efectuarse en el trámite de

de los hechos y circunstancias económicamente expuestas, y en perjuicio de las alegaciones que pueden efectuarse en el trámite de audiencia previo a la redacción de la propuesta de resolución, y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 41, 174 y 175 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y 124 del Reglamento General de Recaudación, a juicio de este Equipo, resultan elementos de prueba de entidad suficiente como para considerar que concurren los presupuestos legalmente establecidos para declarar a Doña X con NIF (.....) responsable solidario de las deudas y/o sanciones tributarias de Don Z con NIF (.....) con el alcance especificado>>.

2.- El representante de Doña X solicitó el 2 de mayo de 2017 el archivo de las actuaciones con base en las alegaciones siguientes:

A) Las deudas de Don Z que se pretenden derivar provienen en parte de su declaración de IRPF correspondiente al ejercicio 2014, presentada en junio de 2015 y el resto de una derivación de responsabilidad que se le inició el 17/10/2014, como consecuencia del cese en su actividad de la entidad M, S.L., de la que era administrador.

Mediante escritura pública de 28/12/2011, la aquí alegante y su hijo Don ZX adquirieron por mitades la totalidad de las participaciones sociales de la entidad A, S.L., siendo Administrador Don J y apoderado Don Z, esposo y padre de los primeros.

De inmediato, la sociedad se dio de alta en el epígrafe del IAE nº 617.9. Su actividad principal consiste en diseñar, fabricar y comercializar maquinaria y servicios para al sector del envase flexible y para el packaging. El tipo de maquinaria que fabrica y comercializa está constituido por impresoras, cortadoras, rebobinadoras, secaderos, desbobinadoras, resmadoras, etc. Sus servicios consisten en gestionar "llave en mano" toda una instalación, desde la obra civil y el suministro de las diversas máquinas hasta la puesta en marcha final de la instalación. Funciona desde principio del año 2012, si bien la crisis económica la ha llevado actualmente a una mínima actividad.

Tanto Doña X como Don ZX no han ejercido nunca ninguna actividad real en esta sociedad, que era gestionada y dirigida directamente por Don Z, que figuraba como trabajador autónomo, además de apoderado con plenos poderes, siendo de hecho su verdadero administrador.

B) Los movimientos de entrada de dinero en metálico en las cuentas son básicamente de un solo cliente de América Latina. El citado cliente tiene múltiples negocios en diversas partes del mundo, entre ellos España. Se recibió el encargo de gestionar toda la instalación de una línea para la fabricación de cartón ondulado (packaging). Más concretamente, el encargo consistía en seleccionar las mejores opciones de la maquinaria que hacía falta para dicha línea, su propia compra, la supervisión de los montajes y la responsabilidad en su puesta en marcha. Una parte importante de esta maquinaria era de segunda mano y el resto de fabricación propia. La compra de las máquinas nuevas era a cargo del cliente, una vez asesorado por la empresa, y la maquinaria de segunda mano era responsabilidad directa de ésta (el motivo principal radicaba en que estas máquinas requerían una revisión previa y el cliente quería que alguien se responsabilizara de su funcionamiento).

Para estas compras de maquinaria de segunda mano, A, SL no disponía ni del capital ni tampoco del crédito suficiente para efectuarlas, por lo que el cliente debía anticipar su importe. La forma de pago que el cliente propuso fue en metálico. Antes de aceptar esta propuesta, A, SL lo consultó con su abogado, con los Bancos y con su gestoría, coincidiendo todos ellos en que era una situación anómala pero que no había ningún problema, siempre que se actuara de acuerdo con la normativa vigente. En consecuencia, cada vez que se hacía un ingreso en efectivo se cumplimentaba una "Declaración de Movimiento de Medios de Pago", modelo S-1, dirigido al Sr. Director del Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias.

C) El art. 42.2.a) de la LGT aplicado dispone lo siguiente: (.....).

**En el presente caso no existe ningún bien o derecho del obligado principal**, por lo que no cabe ninguna presunta colaboración en ninguna presunta ocultación o transmisión. Los importes que Don Z ingresa en las cuentas de A, SL es evidente que no son de su propiedad, sino que obedecen al tráfico normal de ésta; en ningún caso revierten a los socios, administradores o apoderados, sino que se utilizan en el ejercicio habitual de la actividad empresarial de A, SL.

Se aportarán los asientos contables de A, SL que desmienten la afirmación de que **"la sociedad A, SL ha colaborado en la ocultación de bienes del deudor, en concreto la cantidad de 1.200.900 euros, que se han incorporado a su contabilidad sin que haya contrapartida alguna"**. Este importe es el ingresado por Don Z entre el 21/10/2014 (fecha de notificación de su Acuerdo de derivación) y el 31/12/2014. Además, había ingresado 1.207.980 euros durante el resto del mismo año. **Resulta inconcebible pretender que estas cantidades eran propiedad de Don Z y que puedan tener un origen no acreditado.**

**Recordemos que A, SL empieza su actividad a principios de 2012 y entre 2013 y 2014 se producen los citados ingresos en efectivo en sus cuentas. Es impensable pretender que ello obedecía a una intención de Doña X y de Don ZX de ocultar bienes de Don Z, que en aquella época no era ni tan siquiera deudor a la Hacienda Pública, siendo sus deudas de momentos muy posteriores, como ya se ha indicado anteriormente.**

En definitiva, no es correcto afirmar que **"Resulta especialmente relevante y decisivo para la consecución del presente expediente, que parte de los ingresos efectuados por el deudor en la cuenta bancaria XX271 hayan sido efectuados con posterioridad a la comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, el 17/10/2014 como ya se ha mencionado, que dio origen a sus propias deudas. En concreto, como se ha reseñado, hay ingresos por 1.200.900,00 euros a partir de 21/10/2014."** Y ello es así porque está práctica ya se venía realizando con bastante anterioridad, obedeciendo a causas muy distintas de las supuestas por Recaudación.

Tampoco es correcta la afirmación de que **"Dicha colaboración no hubiera sido posible sin otras colaboraciones añadidas; en concreto, las de la esposa, Doña X, y el hijo mayor del deudor, Don ZX, los cuales son propietarios al 50% de la sociedad A, SL". La mera tenencia de participaciones sociales, sin ninguna actividad real desempeñada ni conducta añadida, no les convierte en colaboradores de nada.**

Y en cuanto a **"eventos relevantes a efectos de la prueba de colaboración de ésta en la ocultación de la actividad y los bienes del deudor"**, afirmar que los recibos de luz del domicilio conyugal estaban domiciliados en una cuenta de la esposa o que la solicitud de devolución de la declaración de renta estaba domiciliada en una cuenta de su cotitularidad, no son más que una evidencia del escaso fundamento de las "pruebas" en que se basa Recaudación para iniciar el procedimiento de derivación.

D) Se ha solicitado de A, SL la siguiente documentación:

- Copia de todos los modelos S1 presentados junto con su correspondiente factura.
- Contabilidad de A, SL donde consta la contrapartida a los ingresos efectuados en efectivo.

Dado que dicha documentación se encuentra en poder de un tercero, se le ha tenido que solicitar y se está a la espera de su entrega. En cuanto esté en nuestras manos se remitirá de inmediato a esa Dependencia de Recaudación.

3.- El 30 de mayo de 2017 se notificó a Doña X el acuerdo de derivación de responsabilidad en los mismos términos que en la comunicación de inicio del procedimiento, desestimándose las alegaciones formuladas por aquella del modo siguiente:

**<<TERCERO.- De las alegaciones presentadas.**

*Examinado el expediente y las alegaciones presentadas cabe determinar lo siguiente:*

*- En el presente caso, si bien los importes ingresados en las cuentas de A, SL supuestamente no son de la propiedad de Don Z, como indican en las alegaciones, de los hechos que indican en las mismas se desprende que Don Z está utilizando la sociedad A, SL como un simple medio instrumental para la consecución de sus intereses empresariales. Es él mismo quien recibe los importes que más tarde ingresa en las cuentas de la sociedad, este hecho no hace más que evidenciar que no hay diferencia entre el patrimonio de Don Z y de la sociedad A, SL; es él mismo el que realiza los movimientos de entradas y salidas de fondos en las cuentas de la sociedad, hecho que demuestra la intimidad y grado de confusión entre su patrimonio y el de la sociedad A, SL. Todo ello unido a que Don Z es el verdadero administrador de la sociedad, como han confirmado en la alegaciones presentadas, no hace más que refrendar que los ingresos realizados en la sociedad forman parte de los propios bienes de Don Z utilizados para la consecución de los fines de la sociedad que a la vez constituyen sus propios fines.*

*Con respecto a las deudas de Don Z cabe determinar lo siguiente, si bien el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la LGT se le notifica en fecha 17/10/2014, el presupuesto de hecho que motiva la responsabilidad solidaria debe que tener un conexión temporal con las deudas tributarias pendientes y el presupuesto de hecho que motiva la responsabilidad subsidiaria. La declaración de responsabilidad tributaria no tiene un carácter constitutivo sino declarativo, siendo necesario acudir a la fecha en que se realizó el presupuesto de hecho fijado en la norma para atribuir la responsabilidad tributaria. En este caso, el presupuesto de hecho que conlleva la declaración de responsabilidad solidaria, que en este caso es la colaboración de los responsables citados en la ocultación de bienes del deudor principal, concurre cuando se ha realizado el presupuesto que justifica la declaración de responsabilidad subsidiaria. Esta conexión temporal existe en el presente caso debido a que las deudas tributarias que se exigen al responsable subsidiario son deudas de la entidad mercantil M, SL con NIF: (.....) que correspondientes con autoliquidaciones del IVA modelo 303 y del IRPF modelo 110 de los ejercicios 2009 y 2010, deudas conocidas por el administrador único de la sociedad Don Z.*

*Durante este período de tiempo en que la sociedad no cumplió con sus obligaciones tributarias y más tarde cesó en su actividad es cuando se realiza el presupuesto de hecho que da lugar a la declaración de responsabilidad subsidiaria del administrador único. La declaración de responsabilidad subsidiaria se produjo por Acuerdo de fecha 17/10/014, pero, como decimos, desde que no se abonan las deudas tributarias y se produce el cese por la sociedad es posible apreciar que la conducta del administrador único era subsumible en el artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria.*

*Por lo tanto, cuando mediante escritura pública de 28/12/2011, Doña X y su hijo Don ZX adquirieron por mitades la totalidad de las participaciones sociales de la entidad A, S.L., siendo Administrador Don J y apoderado Don Z (verdadero administrador de la sociedad como ustedes han confirmado en la alegaciones presentadas), ya se había producido el presupuesto de hecho que da lugar a la declaración de responsabilidad de Don Z. En dicho momento es cuando se produce la colaboración en la ocultación de los bienes y derechos de Don Z que forman parte de su patrimonio, en este caso la compra y posterior utilización de la sociedad A, S.L. para sus actividades empresariales.*

*- Respecto a la colaboración en la ocultación de bienes del deudor por parte de Doña X, cabe determinar que la misma se produce en el momento en el que adquieren las participaciones de la sociedad A, S.L. y nombran apoderado a Don Z, que en realidad es el verdadero administrador de la sociedad como ustedes han confirmado en las alegaciones, el cual utiliza la sociedad para la consecución de sus fines empresariales.*

*Y en cuanto a "eventos relevantes a efectos de la prueba de colaboración de ésta en la ocultación de la actividad y los bienes del deudor" han olvidado mencionar en las alegaciones la herencia de Doña T, que en la escritura (.....) de fecha 01/10/2012, autorizada por el Notario de (.....) (.....), de manifestación, aceptación y adjudicación de herencia, establece que la finca ..56 del municipio de (.....), calle (.....) número (....), Referencia catastral (.....), fue adjudicada a Don Z en cuanto al usufructo. La finca ..56 está todavía a nombre de la causante de la herencia, Doña T. Es decir, que ni el deudor, ni los hijos, ni la esposa del deudor, esta última en su condición de representante del hijo menor de edad, han inscrito la escritura de fecha 01/10/2012. Con esta decisión impiden el acceso de la Hacienda Pública a otro bien del deudor, sus derechos sobre la finca ..56.*

*[Dicho hecho es una prueba más de la colaboración de los responsables en la ocultación de los bienes y derechos del deudor principal]>>.*

**SEGUNDO:** Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad interpuso Doña X la reclamación nº 17/00788/2017 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante) el día 29 de junio de 2017, solicitando la anulación del citado acuerdo con apoyo en las siguientes alegaciones:

**1.- Descripción sucinta de los hechos.**

1.1.- Como consecuencia de la crisis económica que asoló nuestro país, la entidad R, S.L. cesó en su actividad siendo declarada en concurso fortuito. Dado que esta empresa era el principal cliente de M, SL NIF (.....), esta no pudo atender a sus pagos a proveedores y dejó de ingresar las autoliquidaciones de IVA y de retenciones. hasta que se dio de baja el .../2011. Al no haber instado su disolución por falta de liquidez, al parecer se procedió a iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad a Don Z, NIF (.....), en su calidad de administrador.

Ante la imposibilidad del pago de dichas deudas por parte del responsable, se procedió a embargar su vivienda habitual que era de su plena propiedad, que previamente respondía de un préstamo con garantía hipotecaria concedido por **BANCO\_1** para su adquisición. Ante la falta de pago de dicho préstamo, **BANCO\_1** procedió a su ejecución hipotecaria.

En esta tesitura, Don Z presentó en junio de 2015 su declaración de IRPF del ejercicio 2014, con una cuota de 25.028,99 euros, que tampoco estaba en condiciones de pagar.

1.2.- En fecha 28/12/2011 Doña X, esposa de Don Z, y su hijo Don ZX adquirieron por mitades la totalidad de las participaciones sociales de la entidad A, S.L., nombrándose administrador a Don J y apoderado a Don Z.

La sociedad se dio de alta en el epígrafe del IAE no 617.9 y su actividad principal consistía en diseñar, fabricar y comercializar maquinaria y servicios para al sector del envase flexible y para el packaging. El tipo de maquinaria que fabricaba y comercializaba estaba constituido por impresoras, cortadoras, rebobinadoras, secaderos, desbobinadoras, resmadoras, etc. Sus servicios consistían en gestionar "llave en mano" toda una instalación, desde la obra civil y el suministro de las diversas máquinas hasta la puesta en marcha final de la instalación. Funcionó con cierta normalidad desde principio del año 2012 hasta finales de 2014, si bien la crisis económica la ha llevado actualmente a una mínima actividad.

Tanto Doña X como Don ZX no han ejercido nunca ninguna actividad en esta sociedad, que era gestionada y dirigida directamente por Don Z, que figuraba como trabajador autónomo, además de apoderado con plenos poderes, siendo de hecho su verdadero administrador

1.3.- Posteriormente se procedió a derivar las deudas de Don Z a su hijo Don ZX y a su esposa Doña X, en base a que **"se han hallado elementos de prueba que ponen de manifiesto indicios razonables que permiten presumir que Doña X, con NIF (.....) ha colaborado en la ocultación de bienes del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria"**, afirmación totalmente gratuita con la que estamos en absoluto desacuerdo.

## **2.- Inexistencia de los requisitos para derivar.**

2.1.- Según el art. 42.2.a de la LGT, serán responsables solidarios las personas 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"*. De la redacción dada por el legislador, se deduce que la intervención de un tercero junto al deudor resulta necesaria e imprescindible para que se realice el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Esto supone que el tercero, al que se le va a declarar responsable, tiene que participar materialmente, para que se pueda delimitar el significado de "causar o colaborar", en los negocios jurídicos simulados o fraudulentos realizados por el obligado tributario con la finalidad de ocultarlos.

Esta afirmación deviene de la dicción del propio artículo de la LGT, aunque no cabe dar una regla general, sino que se tiene que determinar caso por caso tras el examen de los hechos que resulten de la intervención del tercero al que se le quiere declarar responsable.

Además, de la propia dicción del artículo 42.2 de la LGT, resulta claro que **el órgano administrativo correspondiente tiene que probar que la persona física o jurídica, que ayuda o colabora en la ocultación de los bienes con la finalidad de impedir la traba, actúa a conciencia de ello.**

Por otro lado, la concurrencia del elemento intencional debe probarse por la Administración, teniendo en cuenta las particularidades de cada caso concreto. Así las cosas, el órgano que vaya a declarar la responsabilidad tiene que demostrar que existe un enlace preciso y directo entre los hechos acaecidos que imposibiliten la acción de la administración sobre los bienes y derechos y el ámbito subjetivo que exige el artículo 42.2.a) de la LGT.

Como afirma la Audiencia Nacional en numerosas Sentencias, la responsabilidad establecida en el art. 42.2.a) de la LGT exige la concurrencia de los siguientes requisitos: a) ocultación de los bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir el embargo, en el caso de que éste ya se haya producido, por causa de una deuda tributaria; b) acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en la ocultación y que sea la causa directa del daño.

El Tribunal Supremo apuntó en su día que por *<<dolo se entiende todo complejo de malas artes, contrario a las Leyes, de la honestidad, e idóneo por sí para sorprender la buena fe ajena, generalmente en propio beneficio, tratándose por eso de un acto ilícito (...), sino que también ha previsto y querido las consecuencias antijurídicas de él provenientes, característica ésta de por sí ya suficiente para diferenciar el dolo de la culpa en sentido técnico, en la cual, existiendo la voluntariedad del acto, no existe sin embargo la voluntariedad de las consecuencias jurídicas, son dos los elementos constitutivos del dolo, el uno subjetivo, voluntarista, que consiste en la mala intención representativo del substrato mismo del dolo, y el otro objetivo, material, que consiste precisamente en la acción u omisión, en una palabra, en el medio a través del cual la voluntad del autor del dolo viene a realizarse>>.*

La intencionalidad y voluntad dolosa del responsable se configuran como requisitos inherentes a <<causar>> o <<colaborar>>, por lo que, como cualquier otra actitud fraudulenta, la Administración, en este caso a través de los órganos de recaudación, tiene que demostrarla.

2.2.- En el presente caso no se causó o colaboró en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado tributario, por el simple hecho de que éste carecía de bien o derecho alguno. Los ingresos que Don Z realizaba en las diversas cuentas bancarias de A, SL no eran de su titularidad, sino que obedecían al **"tráfico general de la sociedad"**, como menciona el propio Acuerdo.

Se dan en el Acuerdo una serie de afirmaciones absolutamente falsas:

- *"Este análisis revela no solamente la intimidación jurídica entre el deudor y esta sociedad sino que, además, **desvela transmisiones patrimoniales de gran envergadura**"*.

- *"Resulta especialmente relevante y decisivo para la consecución del presente expediente, que parte de los ingresos efectuados por el deudor en la cuenta bancaria XX271 hayan sido efectuados con posterioridad a la comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, el 17/10/2014 como ya se ha mencionado, que dio origen a sus propias deudas. En concreto, como se ha reseñado, hay ingresos por 1.200.900,00 euros a partir de 21/10/2011."*

- *"Es decir, que la sociedad A, SL **ha colaborado en la ocultación de bienes del deudor, en concreto la cantidad de 1.200.900,00 euros, que se han incorporado a su contabilidad sin que haya contrapartida alguna**"*.

- *"Las tres personas, la jurídica y las personas físicas han creado, junto con el deudor, **un mecanismo para esconder bienes del deudor e impedir que la Hacienda Pública pudiera cobrar las deudas tributarias pendientes**."*

- *"En definitiva, el deudor ha ocultado bienes, al menos por 1.200.900,00 euros, importe de las aportaciones mediante ingresos en la sociedad A, SL"*.

- *"...como han confirmado en la alegaciones presentadas, no hace más que refrendar que **los ingresos realizados en la sociedad forman parte de los propios bienes de Don Z**"*.

- *"Por lo tanto, cuando mediante escritura pública de 28/12/2011, Doña X y su hijo Don ZX adquirieron por mitades la totalidad de las participaciones sociales de la entidad A, SL, ya se había producido el presupuesto de hecho que da lugar a la declaración de responsabilidad de Don Z. **En dicho momento es cuando se produce la colaboración en la ocultación de los bienes y derechos de Don Z**"*.

2.3.- En ningún caso los importes ingresados por Don Z en las cuentas de A, SL eran de la propiedad de aquél, sino que obedecían a ventas de la sociedad realizadas a un cliente concreto; nunca revertían a los socios, administradores o apoderados, sino que se utilizaban en el ejercicio habitual de la actividad empresarial de A, SL, concretamente para pagos a proveedores.

Los movimientos de entrada de dinero en metálico en las cuentas son básicamente de un solo cliente de América Latina. El citado cliente tiene múltiples negocios en diversas partes del mundo, entre ellos España. Se recibió el encargo de gestionar toda la instalación de una línea para la fabricación de cartón ondulado (packaging). Más concretamente, el encargo consistía en seleccionar las mejores opciones de la maquinaria que hacía falta para dicha línea, su propia compra, la supervisión de los

montajes y la responsabilidad en su puesta en marcha. Una parte importante de esta maquinaria era de segunda mano y el resto de fabricación propia. La compra de las máquinas nuevas era a cargo del cliente, una vez asesorado por la empresa, y la maquinaria de segunda mano era responsabilidad directa de ésta (el motivo principal radicaba en que estas máquinas requerían una revisión previa y el cliente quería que alguien se responsabilizara de su funcionamiento).

Para estas compras de maquinaria de segunda mano, A, SL no disponía ni del capital ni tampoco del crédito suficiente para efectuarlas, por lo que el cliente debía anticipar su importe. La forma de pago que el cliente propuso fue en metálico. Antes de aceptar esta propuesta, A, SL lo consultó con su abogado, con los Bancos y con su gestoría, coincidiendo todos ellos en que era una situación anómala pero que no había ningún problema, siempre que se actuara de acuerdo con la normativa vigente. En consecuencia, cada vez que se hacía un ingreso en efectivo se cumplimentaba una "Declaración de Movimiento de Medios de Pago", modelo S-1, dirigido al Sr. Director del Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias.

La realidad de estas afirmaciones se prueba mediante la siguiente documentación:

- Los movimientos de las cuentas bancarias que constan en el expediente, que demuestran que los citados importes ingresados se utilizaban básicamente para pagar a proveedores. Se aporta ahora extracto de la Cuenta de A, SL XX271 abierta en el **BANCO\_2**, correspondiente al cuarto trimestre de 2014, donde se aprecian los ingresos en efectivo, todos ellos acompañados de los correspondientes documentos S1, que también se adjuntan.

- Los libros diarios de la entidad A, SL de los ejercicios 2014 y 2015, que se unen al presente escrito. donde constan debidamente contabilizadas todas las operaciones realizadas, **con su correspondiente contrapartida**.

- Los modelos S1 "Declaración de Movimientos de Medios de Pago" de todas las operaciones en efectivo, que acreditan el origen de los fondos ingresados.

- Se aporta también la declaración por el Impuesto sobre Sociedades de A, SL correspondiente al ejercicio 2014, donde su pueden apreciar las principales magnitudes de su actividad.

2.4.- A Recaudación le parece especialmente reveladora de una conducta defraudadora el hecho de que, con posterioridad al inicio de la derivación, se sigan efectuando ingresos en las cuentas bancarias de A, SL. A nuestro juicio la conclusión es exactamente la contraria, ya que en nada ha afectado el inicio de tal derivación a la actuación que se venía realizando con anterioridad. Desde 21/10/2014, fecha en que se notificó la derivación, hasta final de este año, los ingresos ascendieron a 1.200.900 euros, mientras en el resto del año ya se habían ingresado 1.207.980 euros, más otros importes en el año 2013.

2.5.- Según Recaudación, es en fecha 28/12/2011 cuando se produce la colaboración en la ocultación de los bienes y derechos de Don Z, al adquirir por mitades la totalidad de las participaciones sociales de A, SL.

Habría que tener una extraordinaria visión de futuro para tener la consciencia de que al adquirir dichas participaciones se colaboraba en la ocultación de no se sabe qué bienes o derechos para evitar el pago de no se sabe qué deudas.

La presunta responsabilidad de Don Z por las deudas de la entidad M, SL deriva del cese en la actividad de ésta, que se produce con posterioridad al 28/12/2011 y sin que nadie pueda suponer que se va a producir muchos años después la derivación de responsabilidad. Y decimos presunta responsabilidad por cuanto en el presente expediente no consta documentación alguna acreditativa de tal derivación, por lo que se desconoce tanto su misma existencia como su ajuste a legalidad; omisión que vicia todo el procedimiento.

Por otra parte, también se derivan a la aquí recurrente las deudas derivadas de la falta de pago de la declaración de IRPF del año 2014 de Don Z. Si la ocultación del responsable se produce en 2011, hay que tener una imaginación muy desbordante para anticipar una conducta tendente a evitar el pago de una deuda que nace el 30/06/2015.

Es evidente que una mera adquisición y tenencia de participaciones sociales, sin ninguna actividad real desempeñada ni conducta añadida, no convierte a nadie en colaborador en una ocultación de bienes.

### 3.- "Pruebas de la colaboración".

3.1.- Los **"elementos de prueba que ponen de manifiesto indicios razonables que permiten presumir"** que se ha colaborado en la ocultación de bienes del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria, hallados por la Dependencia de Recaudación (también les llama eventos relevantes a efectos de la prueba de colaboración) son los siguientes:

En primer lugar los recibos de la luz del domicilio conyugal estaban domiciliados en una cuenta de la esposa.

En segundo lugar, una solicitud de devolución de una declaración de renta estaba domiciliada en una cuenta de titularidad conjunta de Don Z y de su hijo Don ZX.

La osadía de considerar estos hechos como **"eventos relevantes"** resulta tan ridícula que provocaría irrisión, sino fuera porque juega con la salud y el patrimonio de los contribuyentes; la Resolución aquí recurrida es arbitraria, tendenciosa e injusta.

Y en tercer lugar, destaca como un hecho grave que aún no se ha inscrito en el Registro de la Propiedad la herencia de la fallecida Doña T. Esta señora era la madre del deudor principal y abuela de otro responsable derivado, Don ZX; falleció dejando el usufructo de un inmueble a su hijo y la nuda propiedad por mitades indivisas a sus dos nietos, Don ZX y Don ZX2. La escritura de aceptación de herencia es de 01/10/2012 y aún no se ha inscrito en el Registro de la propiedad.

Según Recaudación, el hecho de que la aquí recurrente, en representación de su hijo menor Don ZX2, no haya inscrito en el Registro de la Propiedad el usufructo a favor de su marido, **"Con esta decisión impiden el acceso de la Hacienda Pública a otro bien del deudor, sus derechos sobre la finca"**. El funcionario debe desconocer que la inscripción en el Registro de la Propiedad es voluntaria.

Además, ello no ha impedido nada, ya que si la Oficina de Recaudación tenía conocimiento de la existencia de este derecho de titularidad del deudor, podía proceder a su embargo; en primer lugar podía requerir a los distintos herederos para que inscribieran sus respectivos derechos en el Registro de la Propiedad; y, de no cumplir tal requerimiento, posteriormente podía solicitar dicha inscripción de la autoridad judicial competente, en la forma dispuesta en el art. 140 del Decreto de 14/02/1947, por el que se aprueba el Reglamento Hipotecario. En cualquier caso no se trataría del bien o derecho "ocultado" causante de la derivación.

3.2.- Recaudación practica lo que en el argot jurídico se denomina "hacer supuesto de la cuestión", es decir, da por supuesto lo que no lo es, en este caso, la colaboración de la aquí recurrente en la ocultación de los bienes del deudor principal. Se da por supuesto lo que en realidad es la cuestión a demostrar incurriendo en desviación al dar por hechos ciertos lo que no son más que



supuesto de que en realidad es la ocultación de deudas, únicamente en derivación de sus propios bienes lo que no son más que suposiciones endebles o contrarias a la evidencia.

**TERCERO:** El TEAR dictó resolución el 30 de junio de 2021 en la que acordó "ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución". Dispone la resolución en sus fundamentos de derecho:

|"TERCERO.- El artículo 42.2 de la LGT dispone:

| (.....).

| La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de junio de 2020 (00/03333/2017) detalla los requisitos de este supuesto de responsabilidad solidaria:

| (.....).

| La propia reclamante manifiesta, en su escrito de alegaciones (alegación Primera, 1.2, página 2):

| << Tanto Doña X como Don ZX no han ejercido nunca ninguna actividad en esta sociedad, que era gestionada y dirigida directamente por Don Z, que figuraba como trabajador autónomo, además de apoderado con plenos poderes, siendo de hecho su verdadero administrador >>.

| Así pues, la propia reclamante viene a reconocer que se produjo una simulación, en cuanto se creó la apariencia de que las participaciones representativas del capital social de A, S. L. y, por tanto, el control sobre la misma, correspondían a Doña X y a su hijo, cuando realmente quien controlaba la entidad era el deudor principal.

| Para la creación de esta apariencia era imprescindible la participación activa de la reclamante, sin la cual, manifestada en el otorgamiento de la escritura de compraventa de las participaciones, no hubiese adquirido la titularidad de las participaciones.

| La finalidad de la creación de una apariencia divergente de la situación real es, siempre, llevar a terceros a la creencia de que la realidad coincide con dicha apariencia. Siendo la adquisición de participaciones y el desarrollo de una actividad económica por medio de una sociedad actos no solo lícitos, sino, en principio, valorados positivamente por la opinión pública, no tiene sentido ocultarlos, si no es con la finalidad de eludir la responsabilidad patrimonial universal, poniendo esas participaciones a salvo de las acciones de potenciales acreedores.

| A este respecto, hay que señalar que la reclamante no ha ofrecido una explicación alternativa de esta conducta que resulta, cuando menos, sorprendente. No tiene sentido adquirir el control de una sociedad que va a desarrollar una actividad empresarial cuando no se tiene interés en participar en la misma y hubiera sido más sencillo que adquiriese las participaciones y asumiese la condición de administrador de derecho el propio Don Z. Por tanto, concurren, en principio, los requisitos del supuesto de responsabilidad solidaria.

| CUARTO.- La afirmación de que los importes depositados en las cuentas bancarias de la sociedad no pertenecían al deudor olvida el carácter esencialmente fungible del dinero. Esos fondos pertenecían a la sociedad titular de las cuentas (y, mediatamente, al deudor principal) sin perjuicio de que pudiese estar obligado a su restitución o el ejercicio de la actividad exigiese que se aplicasen a la adquisición de bienes o servicios o a la cancelación de obligaciones ya adquiridas.

| Por este motivo, en la hipótesis de que el titular de las cuentas hubiese sido el propio deudor, la Administración tributaria hubiese embargado el saldo existente en las cuentas en el momento en que se produjera la notificación de la diligencia de embargo a la entidad. La oposición al embargo, salvo por los motivos contemplados en el artículo 170.3 de la LGT, solo podría haberse efectuado mediante una tercería, por parte de quien ostentase un derecho preferente al de la Administración.

| QUINTO.- El TEAC, en varias Resoluciones (a título de ejemplo, las de 8 de junio y 23 de septiembre de 2020, esta última dictada en unificación de criterio, 00/05053/2017 y 00/00970/2019) ha declarado que no es obstáculo para la declaración de la responsabilidad que el devengo de las deudas se produzca con posterioridad al acto de ocultación o transmisión. Este criterio ha sido refrendado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2021 (recurso de casación 7004/2019):

| Partiendo en el caso enjuiciado de la declaración fáctica que se desprende de la sentencia y del expediente, procede dar respuesta a la cuestión planteada en los siguientes términos:

| "En interpretación del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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".

| El Tribunal Supremo ha reiterado dicha doctrina en Sentencia de 12 de mayo de 2021 (Rec. 62/2020).

| La ocultación del verdadero titular de las participaciones pretendía eludir la responsabilidad patrimonial universal del deudor principal por cualesquiera deudas que le pudieran ser exigidas por cualquier concepto.

| Por tanto, procede rechazar la alegación.

| SEXTO.- La colaboración de Doña X en la ocultación queda fuera de toda duda pues, como hemos señalado, sin su participación activa no era posible hacerle figurar como titular de las mismas. Por ello procede confirmar la declaración de responsabilidad.

| No obstante, es acertada la crítica de la reclamante a los argumentos adicionales que aparecen en el acuerdo de declaración de responsabilidad, relativos a la falta de constancia en el Registro de la Propiedad de la titularidad de una finca obtenida por los hijos del matrimonio (.....) en nuda propiedad y el propio Don Z en usufructo, o las domiciliaciones de determinados pagos en cuentas de titularidad conjunta.

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

| El acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, aunque no lo manifiesta expresamente, entiende que la ocultación se refiere a la actividad económica, que de no ser por ella, habría sido imputada a Don Z como persona física.

| Pero el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a título individual o en forma societaria es una opción que la normativa (mercantil y tributaria) ofrece a los individuos y, claramente, el deudor optó por la opción societaria. La Administración tributaria no puede rectificar dicha opción, habida cuenta de que el ordenamiento admite las sociedades unipersonales.

*Por consiguiente, de no haberse producido la ocultación, los fondos hubiesen sido igualmente depositados en las cuentas bancarias de las que era titular la sociedad y, en consecuencia, no hubiesen podido ser embargados por el órgano de Recaudación.*

*Lo que hubiera podido ser embargado son las participaciones sociales que correspondían a Don Z en A, S. L. de no haber sido artificiosamente puestas a nombre de la reclamante y de su hijo mayor. Y, de acuerdo con lo que dispone el artículo 42.2 de la LGT, el valor de los bienes o derechos que hubieran podido ser embargados de no mediar la ocultación determina el alcance de la responsabilidad (siempre que la deuda no sea inferior).*

*Ello plantea un nuevo problema, consistente en determinar los parámetros para la valoración de dichas participaciones. A diferencia de otros supuestos de aplicación del artículo 42.2 de la LGT, no ha habido ningún intento de embargo de las participaciones que permita fijar el momento en que la valoración debe realizarse.*

*Sin embargo, consta que las providencias de apremio de las deudas de Don Z como sujeto pasivo se le notificaron en fechas 23 de octubre de 2015 y 3 y 19 de febrero de 2016. Consta, asimismo, que la Administración intentó embargar una finca del deudor el 7 de octubre de 2015, si bien dicha finca había sido enajenada en procedimiento de ejecución de una hipoteca preferente frente al crédito tributario. Por consiguiente, procede fijar el valor de las participaciones en función de la situación social en el último trimestre de 2015 y el primero de 2016, período en el que se hubiera debido producir el embargo. Para ello es posible acudir al balance de la sociedad a 31 de diciembre de 2015, que consta incorporado a la declaración que presentó por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2015 y que figura en el expediente administrativo.*

*Teniendo en cuenta el número de participaciones sociales de las que la reclamante era titular aparente, que supone la mitad del capital social, su responsabilidad ascenderá al 50 por 100 del patrimonio neto de la entidad según el referido balance de situación".*

**CUARTO:** Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando, en síntesis, cuanto sigue:

1.- Son varias las cuestiones que este Departamento de Recaudación ve necesario plantear, a la vista de la resolución del TEAR. Estas cuestiones, que se desarrollarán después, pueden resumirse del siguiente modo:

- Determinación de los bienes o derechos transmitidos u ocultados.
- Momento al que debe estar referida la valoración de los bienes o derechos transmitidos u ocultados.
- Valoración que procede cuando lo transmitido u ocultado es dinero en efectivo.
- Distribución del alcance de la responsabilidad entre los responsables, y su enfoque desde la perspectiva que ofrece el derecho civil cuando regula la solidaridad.
- El valor probático que debe darse a la ausencia de una explicación alternativa a la conducta puesta de manifiesto por la Administración.

2.- Considera el TEAR que la ocultación se refiere a la titularidad de las participaciones sociales de A, SL, porque corresponde a Don Z y no a su esposa e hijo. Son estas participaciones las que podrían haberse embargado al deudor principal, de no haberse generado la falsa apariencia de que su titularidad no le correspondía.

El TEAR llega a decir también que la ocultación se refiere a la actividad económica.

Los hechos y conclusiones recogidos en el acuerdo de declaración de responsabilidad no dicen nada de eso, no respaldan el razonamiento del TEAR.

Lo que ha sucedido en este caso, y así se explica en el acuerdo, es que la esposa y el hijo del deudor principal compraron en diciembre de 2011 una sociedad que es la que sirvió para ocultar dinero efectivo del deudor principal, por un montante de al menos 1.200.900,00 euros. Así pues, el proceso de ocultación se inicia con la compra de la sociedad y culmina con los ingresos injustificados de dinero efectivo en la cuenta XX271 de esa sociedad, en 2014.

La Administración tributaria no discute la titularidad de la sociedad A, SL, sino que se limita a poner de manifiesto las pruebas e indicios necesarios para determinar que se ha producido ocultación de patrimonio del deudor principal y para declarar a los responsables como tales. Estas pruebas e indicios son la vinculación familiar entre deudor y responsables; los amplios poderes del deudor principal en la sociedad citada, que le convierten en su administrador de hecho; el ingreso injustificado de distintas cantidades, en cuenta de la sociedad citada, la ausencia de explicaciones razonables ante la inferencia de la Administración a que venía obligada la declarada responsable por virtud del principio de facilidad probatoria... A esto se pueden añadir otras pruebas e indicios no recogidos en este recurso, pero sí en el acuerdo de declaración de responsabilidad como, por ejemplo, el tratamiento dado a la herencia causada por Doña T, madre del deudor principal, para evitar su traba.

Este pasar por alto los hechos concretos y los indicios que presenta la Administración para imputar la responsabilidad y sustituirlos por otros, supone que la revisión llevada a cabo por el TEAR ocasiona indefensión a la Administración tributaria, sobre todo en casos como el presente, en el que no cabe un recurso ordinario de alzada. En efecto, lo descrito provoca que el pronunciamiento final sea la minoración del alcance de la responsabilidad declarada, sin que el TEAR haya rebatido en ningún momento los hechos e indicios presentados, ni haya dado un valor jurídico a la ausencia de una explicación razonable por la declarada responsable a la inferencia presentada por la Administración, como era su obligación ex artículo 217 LECiv.

3.- La prueba indiciaria y la carga de la prueba.

Del mismo modo que la valoración de la prueba por presunciones legales, por documentos o por testigos tienen reglas, también tiene sus reglas la prueba indiciaria, y deben ser respetadas.

Se puede demostrar lo irracional o absurdo de la inferencia de la Recaudación, por ser excesivamente abierta, o por ser contradictoria en sus indicios, pero no puede abiertamente desconocerla; y desde luego, está obligado a dar un valor jurídico a la ausencia de explicaciones de la contraparte.

No es preciso entrar aún en el fondo del asunto, basta con analizar cómo emplea el TEAR la cuestión de la prueba.

La Recaudación ha presentado una inferencia, que puede ser o más o menos sólida, pero ahí está. Y una vez se presenta la inferencia, se desplaza la carga de la prueba a la contraparte, en este caso la esposa declarada responsable ex artículo 42.2 a) LGT, que viene obligada a dar una explicación. La esposa viene obligada a dar una explicación por virtud del principio de facilidad probatoria y acceso a las fuentes de prueba, sito en el artículo 217 LECivil, aplicable al ámbito tributario con carácter supletorio.

La carga de la prueba se desplaza, y la esposa tiene la obligación de dar una explicación, pues a mano lo tiene, y el no hacerlo o hacerlo indebidamente pesará en su contra, será indicio endoprosesal de su responsabilidad.

Y el TEAR, o quien estudie el caso, debe analizar las posiciones de sendas partes. Debe, en primer lugar, estudiar la inferencia administrativa, en el bien entendido que podrá discutirla cuando sea irracional o excesivamente abierta, y eso no lo ha hecho, se ha permitido construir otro relato, arrumba la construcción de la Recaudación y pone sobre la mesa la suya propia, y eso no puede hacerlo.

Hecho esto, debe contraponer la explicación de la contraparte y valorarla en igual medida, y eso tampoco lo ha hecho, pues ha tenido la hierática y silente posición de la esposa como mera anécdota sorprendente, sin darle significación jurídica.

Eso no puede hacerlo, pues el TEAR está sometido a la ley y a toda la ley, también al artículo 217.7 LECiv.

En suma, que el TEAR no ha sabido emplear la prueba indiciaria.

En el caso que nos ocupa, la esposa reconoce que ha habido simulación. Y eso, no es normal. Y el TEAR apostilla que, ante la inferencia de la Recaudación, no ha habido ninguna explicación. Ahí es donde tendría que haber concluido el TEAR.

Efectivamente, el silencio de la responsable, consolida la inferencia y el relato de la Recaudación, no hay más que añadir, porque el hacerlo, torna al TEAR en abogado de la responsable, quiebra las reglas de la prueba y tergiversa todo el sistema.

La esposa ha callado, causa finita, se consolida el relato administrativo.

4.- En cuanto al momento al que debe estar referida la valoración de los bienes o derechos transmitidos u ocultados, el TEAR dice que debe ser aquel en el que tales bienes o derechos pudieron ser embargados.

Sobre esta cuestión, que es necesario plantear aquí para que tal pronunciamiento del TEAR no se produzca más veces, basta con citar el criterio de ese Tribunal Económico-Administrativo Central, recogido en su resolución de 28 de abril de 2015, RG 3551-14, que establece que la valoración de los bienes a considerar para determinar el alcance de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, debe referirse al momento en el cual se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad, momento en el cual se llevan a cabo las conductas de ocultación o transmisión de los bienes realizadas con la intencionalidad fraudulenta de distraer tales bienes de la acción de cobro de la Administración Tributaria.

Este criterio viene siendo reiterado por ese mismo Tribunal Central en resoluciones que citan expresamente la resolución anterior. Es el caso, por ejemplo, de las resoluciones de 23 de marzo de 2018, RG 5888-15; la de 24 de abril de 2019, RG 460-17; o la de 28 de enero de 2020, RG 6749-17.

Este mismo criterio se recoge en las sentencias de la Audiencia Nacional, por ejemplo, la de 13 de febrero de 2012, sección 7ª, recurso 404/2010; de 9 de diciembre de 2013, recurso 574/2011; de 14 de julio de 2014, recurso 353/2013; de 23 de abril de 2015, recurso 108/2014; y la de 22 de febrero de 2018, recurso 515/2015.

Cabe preguntarse si en un caso como el presente, en el que la ocultación es un proceso que comienza con la compra de la sociedad A, SL en diciembre de 2011 y culmina en 2014 con los ingresos injustificados en cuenta de la sociedad en 2014, vale la regla anterior.

Que la ocultación puede estar constituida por un hecho o por varios, en un proceso diseñado a tal efecto, está perfectamente establecido por ese Tribunal Central, por ejemplo en su resolución de 26 de noviembre de 2019, RG 108-18, dictada en unificación de criterio.

A juicio de este Departamento, el criterio de ese Tribunal Central recogido en su resolución citada de 28 de abril de 2015, es perfectamente válido también para los casos en que la ocultación sea el resultado de un proceso porque siempre se podrán determinar los momentos en los que se producen los distintos hechos constitutivos de la ocultación y referir a ellos la valoración de los bienes o derechos ocultados.

De hecho, recientemente el Supremo se ha pronunciado de modo expreso sobre esta cuestión. Así la STS de 12 de mayo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 62/2020. Nos dice el Supremo que sobre la cuestión de cómo proceder ante una pluralidad de actos dispositivos diseminados en tiempo, nos revela que lo determinante para poder apreciar el hallarnos ante un proceso de ocultación es "apreciar una unidad de propósito fraudulento, un diseño previo, una actuación única, aunque se haya manifestado en varias operaciones", pudiendo elegir la Administración entre "un único acto de derivación de la responsabilidad tributaria contra la misma o, en su caso, podrán dictarse tantos actos de derivación de responsabilidad tributaria como actos de ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago se hayan realizado", apuntando que lo determinante será estar al caso concreto y que esta cuestión en puridad carece de interés casacional.

Este pronunciamiento del Supremo nos da la clave para solucionar lo que ahora nos ocupa, pues en el proceso de ocultación hay una ilación lógico-finalista, pero sigue habiendo hitos, que jalonan el proceso fraudatorio.

Y ya nos dice el Supremo que el acreedor, víctima del fraude, tiene en su mano optar, bien por un único acto de derivación que abarque toda la estrategia fraudulenta, bien por dictar tantos actos de derivación como hitos ha tenido el proceso.

Queda así revelado el error, a nuestro juicio, del TEAR, cuando desconoce el proceso, ignora la obertura y los primeros actos del drama, y pone toda su atención en la parte final, la tenencia de unas participaciones que frustran el eventual embargo de las mismas...; Tenga por seguro el TEAR que el contubernio familiar fraudatorio no estaba pensando en esas participaciones, sino en alejar los dineros (más de un millón de euros depositados en efectivo) de las deudas...; esto era el fin, lo de las acciones era el medio, y como medio comenzó constituyendo la sociedad refugio, y poniendo al grupo familiar como pantalla de control.

En el presente caso poca confusión puede haber, porque la compra de la sociedad A, SL, es esencialmente una operación preparatoria dentro del proceso.

5.- La modificación que ha hecho el TEAR de los bienes y derechos ocultados, pasando estos del dinero en efectivo que defiende la Administración a las participaciones sociales y la actividad económica que dice el TEAR, ha supuesto que el TEAR se haya enzarzado con el problema de cómo valorar las participaciones sociales.

En este caso, siendo lo ocultado dinero efectivo, solo hay que tomar su importe para saber su valoración. A fin de cuentas, la valoración de un bien es la determinación de su valor cuantificándolo en dinero de curso legal.

6.- Corresponde ahora referirse al criterio del TEAR de que siendo la propiedad de la sociedad A, SL, de Doña X y de su hijo Don ZX, al 50%, la responsabilidad también ha de repartirse en la misma proporción.

Considera este Departamento, por el contrario, que cada responsable lo es de la totalidad de la deuda del deudor principal, y para ello se van a exponer dos líneas argumentales, la primera basada en el carácter tendencial de esta responsabilidad y la segunda fundamentada en la solidaridad civil.

Expondremos en el presente fundamento la primera línea argumental, y en el siguiente la segunda.

El artículo 42.2.a) de la LGT persigue a los 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. Por lo tanto, es completamente indiferente -aunque su relato sirva para explicar los hechos acontecidos y la implicación cada responsable en los mismos- qué proporción de la sociedad utilizada para ocultar los bienes tiene cada responsable. Lo que determina la responsabilidad es la participación en la ocultación misma y la normativa reguladora no establece ningún límite en función del lucro que la ocultación procure al responsable ni de su grado de participación. Tan es así que la responsabilidad tampoco se vincula a ningún resultado y, en este sentido pueden citarse múltiples resoluciones de ese Tribunal, por todas la de de 28 de abril de 2017, R. G. 4855-14.

En cuanto al Tribunal Supremo, puede citarse su sentencia de 20 de junio de 2014, recurso 2866/2012, fundamento de derecho quinto. Así, del modo más contundente posible, afirma el Supremo el carácter meramente tendencial de esta acción, de modo que no es necesaria la consecución de un resultado, basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consume dicho resultado.

Pues bien, este carácter tendencial es el que hace imposibles los cálculos del TEAR al objeto de limitar la responsabilidad, porque ha de atenderse a la intención de la responsable, que conocía perfectamente la situación tributaria del deudor principal, y no atenerse a la concreta proporción de la sociedad de la que era propietaria por mitad y que sirvió para ocultar el dinero del deudor principal.

El TEAR mezcla indebidamente el alcance que debe darse a la responsabilidad con la proporción que cada responsable tiene de la sociedad que se utilizó para la ocultación, pero sucede que el alcance que ha de imputarse a cada responsable es el importe que la Hacienda Pública hubiera podido trabar para la satisfacción de su deuda. En palabras de ese Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 27 de septiembre de 2018, R.G. 1515-17, fundamento de derecho segundo (la negrita es añadida): **"para determinar el segundo de estos elementos, el alcance de la responsabilidad, será preciso establecer una comparativa entre: a) la deuda tributaria pendiente del deudor principal que pretende hacerse efectiva a través de actuaciones ejecutivas en el procedimiento administrativo de apremio; y b) el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria en ese procedimiento ejecutivo y que no han podido trabarse debido a las conductas de ocultación o levantamiento de bienes realizados por el deudor principal en colaboración con terceros (luego responsables), las cuales se realizan en fraude de la Hacienda Pública con el fin de evitar la efectividad de la acción de cobro"**.

7.- Los responsables y el obligado principal son solidarios entre sí respecto de la deuda única, y con esto queremos decir que entre todos ellos se construye, *ope legis*, una solidaridad civil.

Esto no se duda y es, por ejemplo, el fundamento de la extensión de los efectos interruptivos de la prescripción, cosa imposible fuera de la solidaridad civil.

Sucede que, si hablamos de solidaridad civil pasiva, debemos acudir al derecho civil y la jurisprudencia que lo interpreta, así lo ordena la prejudicialidad civil no devolutiva. Esto es la ley.

Es cierto que esta regulación debe traerse con carácter supletorio, pues la LGT no regula la solidaridad, sino que se limita a dar alguna que otra precisión. Una de estas matizaciones sucede cuando el artículo 41.6 LGT advierte de que los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal, en los términos previstos en la legislación civil.

Es una previsión acaso ociosa, pues es claro el derecho no sólo de reembolso frente al obligado principal, pues la deuda es única, y la responsabilidad mera herramienta recaudatoria, sino de repetición entre los propios responsables, de resultar fallido el obligado principal y haber pagado la totalidad uno de los responsables.

Es un hecho que nadie discute; en tal tesitura, es cierto que el responsable que ha pagado, tiene derecho a instar en sede civil su derecho a repetir, para que sea el juez civil el que orqueste lo que se denomina el reparto en la sede interna, en atención a la intensidad de la participación de cada cual.

Pero quiere el derecho civil que esa cuantificación del contubernio fraudatorio, esa partición del fraude sea de cuenta de los conjurados en el fraude y no estorbe al acreedor al que el derecho, como víctima que ha sido, le procura el derecho a pedir todo de todos. Una vez reparado el acreedor burlado, que sean los burladores los que se apañen entre ellos.

Este es el planteamiento del derecho civil diametralmente opuesto al del TEAR que viene a exigir al acreedor público, investido de solidaridad, tener que andar aquilatando particiones y cuantificaciones en base a la intensidad de la participación en el fraude.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso y que se establezca como criterio lo siguiente:

- Los tribunales económico-administrativos pueden rebatir las conclusiones que la Administración tributaria obtenga de las pruebas indiciarias que presenten, pero en ningún caso pueden desconocerlas so pena de producir indefensión a la Administración tributaria.

De acuerdo con la jurisprudencia civil que desarrolla la responsabilidad extracontractual, quien causa o colabora en la creación de un riesgo superior al normal viene obligado a dar una explicación racional y bastante, ya que por virtud de los principios de disponibilidad y facilidad probatoria se produce el desplazamiento de la carga de la prueba, de suerte que la ausencia de esa explicación obrará como prueba en su contra, a valorar en su conjunto.

- La valoración de los bienes o derechos ocultados debe estar referida al momento en que se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad. Cuando estos hechos sean varios y separados en el tiempo formando parte de un proceso con distintos actos encaminados a la ocultación, habrá que estar a su naturaleza y relevancia, pudiendo estar la valoración de los distintos bienes o derechos ocultados referida a los distintos momentos dentro de ese proceso.

- Cuando lo ocultado o transmitido es dinero en efectivo, su valor es su importe.

- Cuando son varios los responsables que han concurrido causalmente en idéntico presupuesto de la ocultación, el alcance de la responsabilidad no puede distribuirse entre ellos en función del beneficio directo o indirecto que se le pueda atribuir a cada uno por la ocultación, o de la intensidad de su participación causal en la misma, porque no es el beneficio, sino la participación en la ocultación lo que cuenta, de manera que la totalidad del alcance se declarará a todos y cada uno de los responsables, dado el carácter tendencial de esta responsabilidad y sin perjuicio del derecho de los responsables a reclamarse unos a otros lo que

carácter condenatorio de esta responsabilidad y en perjuicio del deudor de los responsables o reclamados ante a quien le que corresponda, en sede civil, por aplicación de las reglas de la solidaridad civil.

**QUINTO:** El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO:** Las distintas cuestiones controvertidas conciernen a la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT.

Dispone el citado precepto:

"Artículo 42. Responsables solidarios

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

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

A este tipo de responsabilidad nos hemos referido en múltiples ocasiones. Así, en nuestra resolución de 27 de junio de 2019 (RG 276/2017) señalamos (la negrita es añadida):

|<<TERCERO.- (.....).

|La responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT nace para proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudadora.

|En cuanto a la interpretación de este precepto, a los efectos aquí pretendidos, en el apartado a) la responsabilidad relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no se circunscribe la conducta a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. Así exige para que se dé el supuesto de responsabilidad en él establecido, la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) **Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba. La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos.** 2) **Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación. El término "causar" implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad, cooperación, y 3) Que quede acreditado por la Administración que la participación del responsable en la ocultación responde a la mala fe, buscando 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. No exige la norma una actividad dolosa (ánimus (ánimus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis).**

|CUARTO.- Es especialmente relevante en el caso que nos ocupa el **tercer requisito**, en tanto que es la cuestión objeto de controversia. Este tipo de responsabilidad exige que la ocultación o transmisión se haya realizado con una finalidad concreta, como es impedir la actuación de la Administración tributaria. Y es precisamente este requisito el nexo de unión principal de la conducta con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. Es necesario que la conducta consistente en ocultar o transmitir el bien haya sido realizada con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, dado que si se demuestra que la finalidad de la ocultación o transmisión ha sido otra, al carecer de intencionalidad perjudicial, no se tendrá que responder del presunto daño causado.

|Por lo tanto, **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 trabar 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. Es decir, es necesario que exista una conducta culpable o dolosa, o por lo menos negligente, en quien participa o coopera en la realización del ilícito tributario que determina la concurrencia del supuesto de responsabilidad, para que pueda ser declarado responsable solidario, ya que la responsabilidad del artículo 42.2.a) transcrito no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista requiere de la concurrencia de, cuando menos, negligencia en la actuación del responsable.

|Como señala la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de julio de 2011 (Recurso 13/2010):

"Para que tal declaración tenga lugar:

1) Se exige la existencia de una conducta activa de los sujetos, es decir, que a través de su actuación se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria.

2) No es necesaria la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consume dicho resultado."

|Y además hay que señalar que en este caso la carga de la prueba de la concurrencia de los requisitos objetivos y subjetivos recae en la Administración tributaria, que de acuerdo con la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2010 (recurso 307/2008) debe "demostrar que el negocio jurídico realizado con la concurrencia de voluntades del deudor principal y deudor solidario es un negocio jurídico tendencial, realizado con la finalidad de ocultar o esconder los bienes del deudor principal de la posibilidad de su realización por la Hacienda Pública (...). Lo anterior se ha acreditado mediante una prueba indiciaria pues normalmente no existe, en estos casos, un reconocimiento expreso del hecho.">>

**TERCERO:** La primera cuestión controvertida concierne a la determinación de los bienes o derechos transmitidos u ocultados. En particular, se trata de determinar si los órganos económico-administrativos pueden prescindir de valorar las pruebas indiciarias sostenidas por el órgano de recaudación para justificar el acuerdo de declaración de responsabilidad, alterando, en su lugar, el bien o derecho ocultado.

Consideramos de interés resumir brevemente las distintas posturas sobre la operación de ocultación en el supuesto de hecho planteado en el presente recurso:

A) El órgano de recaudación concluyó en la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad que A, SL colaboró en la ocultación de 1.200.900,00 euros del deudor ingresados por éste en efectivo en una de las cuentas bancarias de la sociedad, colaboración que habría resultado imposible sin la colaboración añadida de Doña X, esposa del deudor, y del hijo de ambos, Don ZX, los cuales eran los propietarios al 50% de la citada sociedad. Así lo resume el acuerdo de inicio del procedimiento cuando señala: "*En definitiva, el deudor ha ocultado bienes, al menos por 1.200.900,00 euros, importe de las aportaciones mediante ingresos en la sociedad A, SL, con la colaboración de esta sociedad, de su esposa Doña X y de su hijo mayor Don ZX*".

Tras las alegaciones formuladas por Doña X en el trámite de audiencia concedido con la comunicación de inicio del procedimiento, el órgano de recaudación mantuvo la misma conclusión en el acuerdo de declaración de la responsabilidad considerando, en definitiva, que "*...los ingresos realizados en la sociedad forman parte de los propios bienes de Don Z...*" y que la colaboración por parte de Doña X en la ocultación de bienes del deudor se produce "*...en el momento en el que adquieren las participaciones de la sociedad A, S.L. y nombran apoderado a Don Z...*".

Así pues, el órgano de recaudación considera que el deudor principal ocultó 1.200.900,00 euros a través de su ingreso en la cuenta bancaria de A, SL con la colaboración necesaria de Doña X y su hijo mayor, Don ZX, propietarios al 50% cada uno de aquella. Colaboración que comenzó en el momento en que adquirieron las participaciones en dicha sociedad.

C) Presentada reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, el TEAR considera que lo que se ha ocultado es la verdadera titularidad de las participaciones en la entidad A, SL, que correspondía a Don Z y no a su esposa Doña X ni a su hijo Don ZX, impidiendo de este modo el embargo por la Hacienda Pública de dichas participaciones para cobrarse las deudas del deudor principal; la colaboración de Doña X en la ocultación queda fuera de toda duda, a juicio del TEAR, pues, sin su colaboración activa, no era posible hacerle figurar como titular de las participaciones. Ello se desprende con claridad de la resolución del TEAR cuando afirma: "*Ahora bien, a juicio de este Tribunal, la ocultación se refiere a la titularidad de las participaciones sociales de A, S. L., que corresponde a Don Z, no a Doña X y a su hijo Don ZX. Esas participaciones, de no haberse generado la falsa apariencia hubiesen podido ser embargadas para la cancelación de las deudas de Don Z (como sujeto pasivo y como responsable) y su producto aplicado a la satisfacción de dichas deudas*".

D) El Director recurrente afirma que lo que ha sucedido en este caso, y así se explica en el acuerdo de declaración de responsabilidad, es que la esposa y el hijo del deudor principal compraron en diciembre de 2011 una sociedad que es la que sirvió para ocultar dinero efectivo del deudor principal, por un montante de al menos 1.200.900,00 euros. Así pues, el proceso de ocultación se inicia con la compra de la sociedad y culmina con los ingresos injustificados de dinero efectivo en la cuenta XX271 de esa sociedad, en 2014. La Administración tributaria, señala el Director, no discute que la titularidad de la sociedad A, SL corresponde a Doña X y a su hijo, sino que se limita a poner de manifiesto las pruebas e indicios necesarios para determinar que se ha producido ocultación de patrimonio del deudor principal y para declarar a los responsables como tales.

Para el Director recurrente este pasar por alto los hechos concretos y los indicios que presenta la Administración para imputar la responsabilidad y sustituirlos por otros, supone que la revisión llevada a cabo por el TEAR ocasiona indefensión a la Administración tributaria, sobre todo en casos como el presente, en el que no cabe un recurso ordinario de alzada. En efecto, lo descrito provoca, en opinión del Director, que el pronunciamiento final sea la minoración del alcance de la responsabilidad declarada, sin que el TEAR haya rebatido en ningún momento los hechos e indicios presentados, ni haya dado un valor jurídico a la ausencia de una explicación razonable por la declarada responsable a la inferencia presentada por la Administración, como era su obligación ex artículo 217 LECiv. Por tal motivo, solicita de este Tribunal Central que se fije como criterio que los tribunales económico-administrativos pueden rebatir las conclusiones que la Administración tributaria obtenga de las pruebas indiciarias que presenten, pero en ningún caso pueden desconocerlas so pena de producir indefensión a la Administración tributaria.

A este respecto se ha de recordar la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2012 (rec. cas. 559/2010) que dispone en su fundamento jurídico quinto:

*"...la facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen jurídico de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante en el proceder del órgano económico-administrativo regional, al sustituir la decisión a tal fin alcanzada por las autoridades de gestión, por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente, lo que asimismo implica un incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico. Es cierto que el órgano de revisión, conforme a los artículos 40, apartado 1, y 101, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo de 1996), puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, pero no es menos cierto que lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión,...."*

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2016 (rec. cas. 3155/2014) señala:

*"Otro modo de actuar supondría admitir que los órganos de revisión pueden invadir las funciones de los órganos de gestión y suplir las deficiencias y errores que éstos hayan podido incurrir, cuando su función es determinar la conformidad o no a Derecho de la liquidación practicada...."*

Así las cosas, hemos de concluir que el TEAR no podía alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de recaudación. Habiendo fijado este último que la ocultación lo fue de dinero en efectivo del deudor principal por importe de 1.200.900,00 euros, ingresado injustificadamente por éste en la cuenta bancaria de la sociedad con la colaboración de los declarados responsables, que habían comprado previamente las participaciones de la sociedad, el TEAR, sin embargo, concluye que lo que se ha ocultado es la verdadera titularidad de las participaciones en la entidad, que correspondía al deudor principal y no a los declarados responsables, impidiendo de este modo el embargo por la Hacienda Pública de dichas participaciones para cobrarse las deudas del deudor principal. De este modo, el TEAR, sin dar respuesta a las conclusiones obtenidas por el órgano de recaudación a través de las pruebas indiciarias expuestas en el acuerdo de declaración de responsabilidad, altera directamente el supuesto de hecho fijado por aquél al situar la ocultación determinante de la exigencia de la responsabilidad no en el dinero en efectivo por importe de 1.200.900,00 euros ingresado injustificadamente en la cuenta bancaria de la sociedad sino en la adquisición de las participaciones de esta última.

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

Así pues, se ha de concluir que los tribunales económico-administrativos pueden rebatir las conclusiones que la Administración

Así pues, se ha de concluir que los tribunales económico-administrativos pueden rebatir las conclusiones que la Administración tributaria obtenga de las pruebas indiciarias que se presenten, pero en ningún caso desconocerlas y, en su lugar, alterar el supuesto de hecho determinado por aquélla.

**CUARTO:** La segunda cuestión controvertida consiste en determinar el momento al que debe estar referida la valoración de los bienes o derechos transmitidos u ocultados. El TEAR, tras situar la ocultación en la adquisición de las participaciones de la sociedad, dice que debe ser aquel en el que tales títulos pudieron ser embargados.

Es doctrina vinculante de este Tribunal Central, manifestada en nuestra resolución de 28 de abril de 2015 (RG 3551/2014), dictada en unificación de criterio, que la valoración de los bienes a considerar para determinar el alcance de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, debe referirse al momento en el cual se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad, momento en el cual se llevan a cabo las conductas de ocultación o transmisión de los bienes realizadas con la intencionalidad fraudulenta de distraer tales bienes de la acción de cobro de la Administración Tributaria.

Pese a reconocer erróneo el criterio seguido por el TEAR, dado que existe ya doctrina de este Tribunal Central sobre la cuestión controvertida, procede inadmitir, tal como indicamos en nuestra resolución de 9 de junio de 2020 (RG 1484/2019) dictada en unificación de criterio, el presente recurso extraordinario de alzada en relación con tal cuestión.

**QUINTO:** El Director recurrente solicita en tercer lugar que se unifique criterio en el sentido de que cuando lo ocultado o transmitido es dinero en efectivo, su valor es su importe. A este respecto se ha de señalar que el TEAR no se ha pronunciado sobre tal cuestión. Precisamente porque alteró el supuesto de hecho determinado por el órgano de recaudación, ubicando la ocultación en la adquisición de las participaciones de la sociedad en lugar de en el ingreso de dinero en efectivo en la cuenta bancaria de ésta, se pronunció sobre la necesidad de valorar dichas participaciones pero no sobre la valoración del dinero en efectivo.

En consecuencia, tal como dijimos en nuestra resolución de 28 de enero de 2020 (RG 2212/2018), dictada en unificación de criterio:

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

Procede, pues, inadmitir a trámite el recurso extraordinario de alzada en relación con el tercer criterio cuya unificación pretende el Director.

**SEXTO:** Por último, el Director recurrente solicita que se fije como criterio que cuando son varios los responsables que han concurrido causalmente en idéntico presupuesto de la ocultación, el alcance de la responsabilidad no puede distribuirse entre ellos en función del beneficio directo o indirecto que se le pueda atribuir a cada uno por la ocultación, o de la intensidad de su participación causal en la misma, porque no es el beneficio, sino la participación en la ocultación lo que cuenta, de manera que la totalidad del alcance se declarará a todos y cada uno de los responsables, dado el carácter tendencial de esta responsabilidad y sin perjuicio del derecho de los responsables a reclamarse unos a otros lo que corresponda, en sede civil, por aplicación de las reglas de la solidaridad civil.

Le consta, en efecto, a este Tribunal Central que además de a Doña X se le derivó la responsabilidad en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT a su hijo, Don ZX. La reclamación económico-administrativa nº 17/00914/2017 que éste interpuso frente al acuerdo de derivación culminó en la resolución del TEAR de Cataluña, de 30 de junio de 2021, que se pronunció en idénticos términos que la impugnada en el presente recurso extraordinario de alzada.

Como expusimos más arriba, el TEAR considera que lo que se ha ocultado es la verdadera titularidad de las participaciones en la entidad A, SL, que correspondía a Don Z y no a su esposa Doña X ni a su hijo Don ZX, impidiéndose de este modo el embargo por la Hacienda Pública de dichas participaciones para cobrarse las deudas del deudor principal.

Este Tribunal Central señaló en su resolución de 27 de septiembre de 2018 (RG 1515/2017), dictada en unificación de criterio, lo que sigue (la negrita es añadida):

***"La responsabilidad solidaria que se regula en el artículo 42.2 LGT es una responsabilidad solidaria limitada, en la medida en que la propia norma establece un límite al alcance de dicha responsabilidad, cual es el del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.***

*|Por su parte, los elementos que conforman estos supuestos de responsabilidad son:*

***1- El presupuesto de hecho habilitante, que viene constituido por una serie de conductas descritas en el artículo 42.2 LGT que dan lugar a la exigencia de responsabilidad.***

***2- El alcance de la responsabilidad, que será el de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, el de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, con el límite del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba, a través de la ocultación o transmisión.***

***En consecuencia, para determinar el segundo de estos elementos, el alcance de la responsabilidad, será preciso establecer una comparativa entre: a) la deuda tributaria pendiente del deudor principal que pretende hacerse efectiva a través de actuaciones ejecutivas en el procedimiento administrativo de apremio; y b) el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria en ese procedimiento ejecutivo y que no han podido trabarse debido a las conductas de ocultación o levantamiento de bienes realizados por el deudor principal en colaboración con terceros (luego responsables), las cuales se realizan en fraude de la Hacienda Pública con el fin de evitar la efectividad de la acción de cobro.***

***Por lo tanto, conocido el importe de la deuda que se persigue y una vez determinado el valor de los bienes que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo, el presunto responsable responderá por la menor de estas cantidades.***

***En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución 1500/2007 de 24 de febrero de 2009, si bien con la aplicación del 131.5 LGT 230/1963, cuando afirma:***

***"Los importes resultantes de deuda tributaria pendiente y valoración del bien "que se hubiere podido embargar" deben ser comparados, a fin de tomar como "alcance de la responsabilidad" la menor de ambas cantidades.""***

El alcance de la responsabilidad del responsable solidario está constituido, pues, por la menor de las dos cantidades siguientes: (i) el importe de la deuda del deudor principal que se persigue (deuda tributaria pendiente y, en su caso, sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan) y (ii) el valor de los bienes que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo por la Administración tributaria si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba, a través de la ocultación o transmisión.

Partiendo de la resolución del TEAR objeto de este recurso, los bienes que de acuerdo con la misma hubieran podido trabarse por la Administración tributaria si no hubiesen sido sustraídos fraudulentamente del patrimonio del deudor principal eran las participaciones en la sociedad A, SL que, perteneciendo en realidad al deudor principal según el TEAR, se pusieron a nombre de los dos responsables solidarios por mitad. Cada uno de los responsables solidarios, Doña X y Don ZX, ocultó, pues, la mitad de dichas participaciones del alcance de la Administración. El hecho de que ambos responsables concurrieran en el mismo presupuesto de ocultación (adquisición por mitad, en unidad de acto, de las participaciones sociales) no autoriza, a juicio de este Tribunal Central, a ampliar el alcance de la responsabilidad de cada uno de ellos como si cada uno hubiera adquirido el 100 por 100 de dichos títulos.

No puede obviarse, en este sentido, la peculiaridad de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT: se trata de una responsabilidad solidaria limitada, en la medida en que la propia norma establece un límite al alcance de dicha responsabilidad, cual es el del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria. De este modo, la Administración, para cobrarse la deuda del deudor principal, puede actuar ejecutivamente contra él, por la totalidad de dicha deuda, así como contra cada uno de los responsables solidarios del artículo 42.2.a) de la LGT pero, en este último caso, sólo por el valor de los bienes o derechos que hubiera podido embargar de no mediar la ocultación realizada por cada uno de ellos.

Con carácter general puede afirmarse que cuando los responsables del artículo 42.2.a) de la LGT concurran causalmente en el mismo presupuesto de ocultación, consistente en la adquisición de la propiedad de bienes o derechos del deudor principal, el alcance de la responsabilidad para cada uno de ellos vendrá limitado por el valor de los bienes o derechos correspondiente a su porcentaje de participación en dicha adquisición, representativo de su colaboración en la ocultación.

Así las cosas, el criterio cuya unificación pretende el Director no puede ser aceptado en el caso concreto resuelto por el TEAR de ocultación de las participaciones en el que concurre la responsabilidad tanto en Doña X como en su hijo.

Ello no implica afirmar que necesariamente en otros casos de concurrencia de responsables en el mismo presupuesto de ocultación las cosas no puedan ser como indica el Director.

Debe recordarse, a este respecto, que la casuística en materia de ocultación es muy amplia, como se ha puesto de manifiesto en numerosas resoluciones dictadas por este Tribunal Central. Así, por ejemplo, en nuestra resolución de 16 de marzo de 2021 (RG 1036/2020), dictada en unificación de criterio, indicábamos:

*Así las cosas, este Tribunal Central concluye que el término "ocultación" debe entenderse en un sentido amplio, no limitado a aquellas actuaciones que supongan la ocultación física de un bien del deudor principal o la ocultación jurídica mediante su transmisión, sino también todos aquellos actos que, como ocurre en el caso examinado en el presente recurso extraordinario, aún no conllevando la pérdida por el deudor de la titularidad del bien, dificultan la acción ejecutiva de la Administración tributaria para el cobro de las deudas por disminuir el valor de realización del bien para la Hacienda Pública.*

Tal amplitud de supuestos de ocultación determinantes de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT impide fijar un criterio uniforme acerca de la distribución del alcance de la responsabilidad cuando son varios los responsables que concurren en el mismo presupuesto de ocultación, de modo que será necesario analizar la cuestión caso por caso.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, acuerda:

- Declararlo **INADMISIBLE** respecto de las cuestiones controvertidas segunda y tercera.

- **ESTIMARLO** respecto de la primera cuestión controvertida y unificar criterio en el sentido siguiente:

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

- **DESESTIMARLO** en relación con la cuarta cuestión controvertida y unificar criterio en el sentido siguiente:

El alcance de la responsabilidad del responsable solidario del artículo 42.2.a) de la LGT está constituido por la menor de las dos cantidades siguientes: (i) el importe de la deuda del deudor principal que se persigue (deuda tributaria pendiente y, en su caso, sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan) y (ii) el valor de los bienes que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo por la Administración tributaria si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba, a través de la ocultación o transmisión.

Con carácter general puede afirmarse que cuando los responsables del artículo 42.2.a) de la LGT concurran causalmente en el mismo presupuesto de ocultación, consistente en la adquisición de la propiedad de bienes o derechos del deudor principal, el alcance de la responsabilidad para cada uno de ellos vendrá limitado por el valor de los bienes o derechos correspondiente a su porcentaje de participación en dicha adquisición, representativo de su colaboración en la ocultación.

Sin perjuicio de lo indicado anteriormente, la gran amplitud de supuestos de ocultación determinantes de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT que pueden darse impide fijar un criterio uniforme acerca de la distribución del alcance de la responsabilidad cuando son varios los responsables que concurren en el mismo presupuesto de ocultación, de modo que será necesario analizar la cuestión caso por caso.



