



Roj: **STS 2036/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2036**

Id Cendoj: **28079130022021100222**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/05/2021**

Nº de Recurso: **62/2020**

Nº de Resolución: **673/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3556/2019,**
ATS 3192/2020,
AATS 10832/2020,
STS 2036/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 673/2021

Fecha de sentencia: 12/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 62/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/04/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 62/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 673/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 12 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 62/2020, interpuesto por D^a. Aurelio , representada por el procurador de los Tribunales D^o. Ramón María Querol Aragón, bajo la dirección letrada de D^o. Carlos Diéguez Nieto, contra la sentencia de 19 de septiembre de 2019, dictada por la Sección Séptima de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario nº. 368/2018, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, de fecha 24 de julio de 2015, recaída en la reclamación 24/190/2014, en relación a la declaración de responsabilidad solidaria, por importe de 437.703 euros.

Ha comparecido como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario nº. 368/2018, seguido en la Sección Séptima de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 19 de septiembre 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que desestimamos el recurso contencioso administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales RAMÓN MARÍA QUEROL ARAGÓN, en nombre y en representación de Aurelio contra la resolución procedente del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de Febrero de 2018 (RG 7202/2015) por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del TEAR de Castilla y León de fecha 24 de Julio de 2015 recaída en la reclamación 24/190/14 en relación a la declaración de responsabilidad solidaria por importe de 437.703 euros; resolución que confirmamos por ser conforme a Derecho. Con expresa imposición de costas a la parte actora".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador D^o. Ramón María Querol Aragón, en nombre y representación de D^a. Aurelio , se presentó escrito de 12 de noviembre de 2019, ante la Sección Séptima de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, y la Sala, por auto de 12 de diciembre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente D^a. Aurelio , representada por el procurador de los Tribunales D^o. Ramón María Querol Aragón, bajo la dirección letrada de D^o. Carlos Diéguez Nieto, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. el Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 28 de mayo de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, para apreciar la colaboración de una persona en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, deben analizarse de forma conjunta todas las operaciones en las que ha intervenido esa persona, dando lugar a un único acto de derivación de la responsabilidad tributaria contra la misma o, por el contrario, deben dictarse tantos actos de derivación de derivación de responsabilidad tributaria como actos de ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago se hayan realizado.

Precisar si, puede extenderse la derivación de responsabilidad al total de las deudas devengadas consideradas en su conjunto, aunque algunas lo sean con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditada la existencia de ese plan para impedir la actuación de la Administración tributaria (*consilium fraudis*).

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJC".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Ramón María Querol Aragón, en nombre y representación de Dª. Aurelio, por medio de escrito presentado el 26 de octubre de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

El artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en relación con lo dispuesto en los artículos 20 y 21 de la misma Ley 58/2003, General Tributaria, (LGT), concretándose la denuncia relativa a su infracción en una defectuosa interpretación y aplicación del mismo de la que resulta una indebida extensión de su ámbito y efectos.

La recurrente manifiesta que la sentencia de instancia fundamenta su fallo desestimatorio sobre una interpretación que supone una infracción del artículo 42.2, a) LGT en lo que concierne a la limitación del alcance de responsabilidad solidaria, como normal especial establecida en este precepto, y a su juicio, la infracción concurre en lo relativo a dos aspectos: i) la imposibilidad de inclusión de deudas tributarias devengadas con posterioridad a la realización de las operaciones que son calificadas como vaciamiento patrimonial en fraude del crédito tributario; ii) la imposibilidad de considerar el alcance cuantitativo y temporal de esta especial responsabilidad solidaria en una especie de "bloque" que rompe la lógica de vinculación y afección de la masa patrimonial transmitida y el importe de las deudas pendientes en el momento de cada transmisión. Considera que:

a) respecto a la infracción del artículo 42.2, a) LGT generada por la inclusión en el alcance de la responsabilidad solidaria de deudas tributarias devengadas con posterioridad a la realización de las operaciones que son calificadas por la Administración como vaciamiento patrimonial en fraude del crédito tributario, que la cuestión nuclear se contrae a si se infringe el artículo 42.2, a) LGT con una interpretación que permite una aplicación del precepto de la que se deriva la inclusión en el alcance de la responsabilidad de deudas tributarias devengadas con posterioridad a la realización de negocios jurídicos u operaciones calificadas por la Administración como vaciamiento patrimonial en fraude del acreedor público y que son deudas correspondientes a obligaciones tributarias cuyos hechos imponible no surgen de la propia realización de la operación calificada como fraudulenta, ni se encuentran directamente conectados a ella. Y, manifiesta, de conformidad con la interpretación teológica que, siendo notorio que el espíritu y finalidad del artículo 42.2 LGT, cuyo apartado a) constituye una especie de su género común, no es otra que impedir la frustración de la acción ejecutiva en el seno de un procedimiento de apremio, en su antesala inmediata, que es el período ejecutivo, o, extendiendo al máximo su presupuesto de hecho, cuando existe una deuda tributaria devengada de vencimiento posterior, pero nunca puede alcanzar ya a deudas aún no devengadas cuando se realiza el presupuesto de hecho. Considera que sostener una interpretación del precepto que permita calificar como responsable solidario ex artículo 42.2, a) LGT a quien realiza una operación con un tercero por cualesquiera deudas tributarias de ese tercero que pudieran devengarse en el futuro, sin establecerse ningún criterio de determinación sin tratarse de deudas correspondientes a hechos imponible que surjan de la propia realización de la operación calificada como fraudulenta y sin encontrarse directamente conectados a ella, contraviene directamente todas las exigencias de legalidad y seguridad jurídica puesto que equivale a otorgar a la Administración tributaria una "carta blanca" que vacía toda posibilidad de apreciar la existencia de *consilium fraudis* con unas mínimas garantías.

Por todo ello, concluye que resulta indubitado que el artículo 42.2, a) LGT no permite incluir en el alcance de la responsabilidad solidaria derivada a su representada, todos aquellos conceptos que tienen por origen deudas devengadas con posterioridad a las distintas donaciones recibidas.

b) respecto a la infracción del artículo 42.2, a) LGT generada por la consideración global y unitaria de todas las deudas tributarias devengadas en el momento de realizarse el último negocio jurídico calificado como vaciamiento patrimonial fraudulento, y una consideración también global y unitaria de todos los negocios jurídicos para su calificación como fraudulentos y para la delimitación del alcance temporal y cuantitativo de la responsabilidad solidaria. Manifiesta que, no considera que sea un aspecto esencial para resolver la



infracción del art. 42.2.a) LGT (como puede desprenderse del auto de admisión) el hecho de que se dicten uno o varios acuerdos de declaración de responsabilidad, toda vez que tanto si se dicta un sólo acuerdo como si se dictan varios, la infracción del precepto se produce por la práctica administrativa consistente en realizar una consideración conjunta de las deudas cuya responsabilidad se deriva por referencia a una consideración también conjunta de la cuantía íntegra y total de las sucesivas operaciones realizadas y que son calificadas de vaciamiento patrimonial. Así, una cosa es la consideración conjunta de las operaciones realizadas como posible indicio de vaciamiento patrimonial fraudulento, y otra es la limitación del alcance cuantitativo de la responsabilidad solidaria que resulta del artículo 42.2 LGT de cuya interpretación se concluye que debería respetarse siempre de modo individualizado la correlación "*valor de los desplazamientos patrimoniales/deuda devengada en cada momento*", ya sea en uno o varios acuerdos de derivación de responsabilidad. Manifiesta que, la sentencia de instancia fundamenta su fallo desestimatorio en una interpretación del artículo 42.2 LGT según la cual el precepto habilita para: i) exigir responsabilidad solidaria por deudas devengadas con posterioridad a la realización de las operaciones calificadas como vaciamiento patrimonial; ii) referir la limitación del alcance de la responsabilidad solidaria al importe final total de las diferentes operaciones, rompiendo el nexo entre el origen y cuantía de las deudas tributarias y los desplazamientos patrimoniales, así como la relación lógico-jurídica entre los requisitos objetivos y subjetivos establecidos por el precepto y el importe de la garantía patrimonial. A juicio de la recurrente, esta práctica rompe la lógica de vinculación y afección de la masa patrimonial transmitida y el importe de las deudas pendientes en el momento de cada transmisión.

Por todo ello considera que, de la interpretación del art. 42.2. a) LGT se concluye que, debería respetarse siempre de modo individualizado la correlación "*valor de los desplazamientos patrimoniales/deuda devengada en cada momento*", ya sea en uno o varios acuerdos de derivación de responsabilidad, es decir, siempre debe de respetarse la limitación cuantitativa del alcance de responsabilidad (declarada en uno o varios acuerdos) de tal modo que en ningún caso quedara afectada mayor cuantía de cada una de las donaciones que el respectivo importe de deudas devengadas en el momento de cada una de las transmisiones.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "1º) Que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia;

3º) y en consecuencia estime el recurso contencioso-administrativo nº 376/2018 interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 28 de febrero de 2018, con relación a declaración de responsabilidad tributaria, dictada en virtud del artículo 42.2, a) de la Ley 58/2003, General Tributaria; en los términos de la anulación del Acuerdo de declaración de responsabilidad solicitada en el escrito de demanda".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 3 de diciembre de 2020, formuló oposición al recurso de casación señalando que, la recurrente (obligado tributario) discrepa del acuerdo de derivación de responsabilidad porque desconoce el límite temporal de la responsabilidad regulada en el art. 42.2.a) LGT y defiende que cada uno de los bienes donados debería quedar afectado, únicamente, por las deudas (y sanciones, en su caso), devengadas con anterioridad a la escritura pública de donación, y manifiesta que:

a) respecto a la infracción del art. 42.2.a) LGT por la inclusión de deudas devengadas con posterioridad a los actos de disposición de bienes, que en el escrito de interposición se hace uso de los criterios interpretativos del art. 12 LGT en relación con el art. 3 del Código Civil, para criticar la solución dada por la Sala de Instancia, considera que (i) el criterio literal o gramatical no es suficiente para descartar que las deudas de las que se responde en casos como el presente no puedan devengarse con posterioridad. Cuando el art. 42.2 LGT habla de "deuda tributaria pendiente", dicha referencia es intemporal en el sentido de que la pendencia no está vinculada al momento de realización del acto dispositivo sino al procedimiento de apremio en que se descubre la transmisión u ocultación. (ii) Tampoco la interpretación sistemática resuelve el problema pues es cierto que el art. 42.2 LGT se inscribe entre las garantías propias del procedimiento de apremio y se establece para asegurar la acción de cobro, pero debe admitirse que puede seguirse una estrategia destinada a impedir o dificultar la acción de cobro mucho tiempo antes de que se inicie el periodo ejecutivo. Por esto misma razón, la interpretación basada en los antecedentes históricos y legislativos, aunque es ilustrativa, tampoco resulta decisiva. (iii) y la interpretación finalista, no conduce al resultado buscado por el recurrente. Más bien al contrario: si la finalidad de la norma es impedir que se frustre la acción ejecutiva, esa finalidad se logra, en un caso como el presente, tratando de manera conjunta las deudas y los actos de disposición a título gratuito.



Por todo ello, considera el Sr. Abogado del Estado que la interpretación que defiende no es contraria a los principios de seguridad y legalidad puesto que parte de la existencia de un plan para vaciar el patrimonio, y esa apreciación de carácter fáctico o de valoración de la prueba, en la que se llega a esa calificación, permite hablar de *consilium fraudis* con las consecuencias que a ello se anudan. Así, no se trata de que pueda cuestionarse cualquier acto dispositivo respecto de cualesquiera deudas posteriores sino de valorar las concretas circunstancias que concurren en casos como el presente, que son las que permiten alterar la regla general según la cual la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT exige el previo devengo de las deudas en relación con el acto de ocultación o transmisión. Por eso el Sr. Abogado del Estado defiende una excepción a la doctrina general del Tribunal Supremo recogida en las sentencias mencionadas en el escrito de interposición pero que no resuelve un caso como el presente.

b) Sobre la infracción del art. 42.2.a) LGT por la consideración global y unitaria de todas las deudas y todos los actos de disposición en un solo acuerdo. La respuesta a esta cuestión planteada en el auto de admisión se vincula por la parte recurrente a la que se dé en relación con los límites temporales del art. 42.2.a) LGT y si se examina el escrito de interposición se aprecia que no se formula una oposición expresa respecto de la posibilidad de dictar un único acuerdo que contemple varios actos de disposición, porque para la recurrente esta cuestión no es relevante.

Por ello, considera que, si el recurrente no ejercita una verdadera pretensión sobre el hecho de que se dicte un único o varios acuerdos, la Sala no debería pronunciarse. No obstante, si se entiende que está vinculada con la cuestión de los límites temporales del art. 42.2.a) LGT, pone de manifiesto que ni el art. 41 LGT, ni el art. 42.2.a), ni el art. 174 LGT, excluyen la posibilidad de que se dicte un único acuerdo comprensivo de varios actos de disposición u ocultación de bienes. Las normas que regulan el procedimiento de derivación de responsabilidad no imponen que hayan de dictarse varios acuerdos de derivación, sin perjuicio de que haya de quedar definido el alcance y extensión del acuerdo que se dicte; si se impusiera un acuerdo por cada acto de transmisión u ocultación, se facilitaría el vaciamiento patrimonial mediante una planificación escalonada del mismo, atendiendo al devengo de las distintas deudas, lo que no parece conforme a derecho. Por eso, si existe un plan preconcebido para vaciar el patrimonio frente al procedimiento de apremio, la consideración de todos los actos de disposición y las deudas afectadas resulta conforme con la finalidad del precepto y garantiza su efectividad.

Concluye, que la derivación de responsabilidad puede extenderse al total de las deudas devengadas consideradas en su conjunto, aunque algunas lo sean con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditada la existencia de un plan para impedir la actuación de la Administración tributaria (*consilium fraudis*).

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 4 de diciembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 27 de abril de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Delimitación del marco normativo y pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia.

En su escrito de interposición la parte recurrente pone de manifiesto la distinta interpretación y la distinta delimitación temporal que en el seno de la Audiencia Nacional ha recibido la interpretación del art. 42.2.a) de la LGT. En este sentido hay un primer pronunciamiento de la Audiencia Nacional que también ha sido objeto de impugnación y ha dado lugar al recurso de casación 7004/2019, el segundo es el que nos ocupa. Contrapone la recurrente ambos pronunciamientos en los siguientes términos:

"Como así indica el propio Auto de admisión, esta cuestión, que en definitiva se corresponde con la necesidad de identificar los límites temporales del artículo 42.2, a) LGT, presenta identidad sustancial con la planteada en el RCA 7004/2019 cuyo interés casacional objetivo también ha sido apreciado por la Sección de Admisión, habiendo sido admitido en ese caso el recurso de casación preparado por la Administración General del Estado. Así pues, destaca con especial intensidad la diferente interpretación que ha sostenido la sentencia de instancia en nuestro supuesto de autos, que es justamente la contraria de la sostenida por la misma Audiencia Nacional,

y misma Sección, en el supuesto de autos del RCA 7004/2019... A juicio de esta parte, la infracción del artículo 42.2, a) LGT se genera en toda aquella aplicación del precepto que contraviene los límites temporales que se corresponden con la naturaleza y teleología de este especial supuesto de responsabilidad solidaria. Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de mayo de 2019 (rec. 700/2017) anula la resolución impugnada, en lo que atañe a la extensión de la declaración de responsabilidad a deudas tributarias que no se habían devengado en el momento de realizarse la donación controvertida en aquel caso".

Pues bien, el recurso de casación 7004/2019 ha sido resuelto recientemente por Sentencia de 11 de marzo de 2021; este asunto es semejante al que nos ocupa, la cuestión a dilucidar en el expresado recurso de casación se formuló conforme se transcribe:

"Determinar, en interpretación del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si 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".

La respuesta fue afirmativa. Se dijo entonces que -añadimos las negritas para enfatizar los pasajes más relevantes-:

"La respuesta a la pregunta formulada por la Sección Primera **requiere ser resuelta caso por caso**, por lo que la doctrina de la sentencia hay que referirla a supuestos en los que, como en el presente, se acredite **la existencia de un acuerdo previo a la producción del devengo de determinados impuestos con la finalidad de evitar la ejecución de las deudas tributarias**.

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**".

En lo que ahora importa, es interesante poner de manifiesto determinadas reflexiones contenidas en la referida sentencia. Así resulta especialmente significativa la conclusión de que:

"Pues bien, **el art. 42.2.a) LGT no contiene una regla que limite la responsabilidad a las deudas devengadas al momento en que se produce el hecho o negocio determinante de su nacimiento**, esto es, al momento de la transmisión u ocultación de los bienes, ni puede desprenderse tal regla de un examen literal o gramatical del precepto".

Conclusión que tiene como base la siguiente:

"Como sostiene la recurrente, cuando la participación del donatario o adquirente de los bienes que podrían ser embargados por la Administración no se limita a aceptar la posibilidad de un perjuicio para la Administración tributaria (*sciencia fraudis*) sino que **se extiende a la conciencia de participar en un plan urdido para impedir la traba de los bienes (*consilium fraudis*)**, parece que la extensión de su responsabilidad debería recaer también sobre aquellas deudas tributarias y sanciones que, si bien no se han devengado, pueden entenderse comprendidas o abarcadas por la conciencia o dolo tendente a evitar la traba o, al menos, en lo que afecta a aquellas deudas y sanciones anudadas a las mismas que pueden calificarse como de seguro acaecimiento".

Como se ve, la clave no gira en torno al elemento objetivo como puede ser el tipo de tributo de donde procede la deuda tributaria original, sino sobre el componente subjetivo de participar para evitar la actuación de la Administración; por ello expresamente se acepta que:

"En consecuencia, la doctrina anterior puede aplicarse tanto **a la cuota por Impuesto sobre Sociedades como a las de IVA y a las sanciones** por falta de ingreso, aunque son posteriores al momento de la donación".

Y ello, claro está, sin perjuicio de que en el caso concreto enjuiciado no se extienda respecto de las cuotas del IVA, en el que rezuma la inexistencia del referido elemento subjetivo de participación causal o de colaboración. Puesto que resulta necesario que conste probado que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir la actuación recaudatoria.

Para evitar posibles confusiones, no está de más separar y delimitar los planos que normativamente se disponen para distinguir los tipos de responsabilidad solidaria. A grosso modo, cabe diferenciar la responsabilidad solidaria contemplada en el art. 42.1 de la LGT, conectada de manera directa e inmediatamente a la obligación tributaria y al deudor principal; de la responsabilidad solidaria del art. 42.2 de la LGT, desconectada de aquella, vinculada a una responsabilidad patrimonial y en garantía de que los bienes del

obligado responderán de las deudas tributarias. No cabe, pues, confundir ambos tipos de responsabilidad solidaria que responden a distintos presupuestos y finalidades, ni cabe trasladar, sin más, las reglas y exigencias aplicables a una u otra de forma indistinta e indiscriminada, como pretende hacer la parte recurrente. Distinción que la jurisprudencia ha venido realizando y que encuentra buen reflejo en las sentencias que a continuación referimos.

Nítidamente aparece dicha distinción en la Sentencia de 10 de julio de 2019, rec. cas. 4540/2017, que examina ambos tipos de responsabilidad solidaria, centrándose en el análisis de la prevista en el art. 42.2. Dice así la Sentencia:

"Esta conclusión se confirma por el examen del precedente del art. 42.2 LGT. Estos **supuestos de responsabilidad solidaria por obstaculizar la acción recaudatoria** de la Administración fueron introducidos por la Ley 25/1995, como nuevo apartado 5 del art. 131 de la derogada Ley 230/1963, General Tributaria, donde se describen anudados a la acción de embargo de los órganos de recaudación".

La Sentencia claramente diferencia ambos tipos de responsabilidad solidaria:

"... si se lee detenidamente el art. 42.2 LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria, **no está vinculado directa e inmediatamente al "deudor principal" y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que** el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, **responda de la deuda con su patrimonio**. De ahí que **el alcance** de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el "deudor principal" sino por **el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad** en los supuestos del art. 42.2 LGT.

No nos hallamos ante la figura de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda por éste impagada en la forma que se posiciona el responsable en el art. 41.1 LGT, sino **ante un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados**, por lo tanto, con independencia de quién sea el "deudor principal" y del total importe de la deuda que deja de pagar.

De ahí, por ello, que el art. 42.2 LGT evite en todo momento situar a estos responsables solidarios "junto al deudor principal" posicionándolos, siempre, por su relación con los bienes susceptibles de embargo "del obligado al pago", ya sea éste un "deudor principal" del art. 35.2 LGT, ya, como en este caso, un responsable subsidiario. Es decir, **el referente de estos responsables** no son los "deudores principales" sino **los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el art. 42.2.a LGT**.

Se trata, por así describirlo, de **supuestos de responsabilidad solidaria que la ley configura, no para situarlos exclusivamente junto al deudor principal y por razón directa e inmediata de su posición como obligado al pago primero y esencial, sino por hechos que afectan a la integridad de la garantía patrimonial de cualquier obligado al pago de la deuda tributaria**, sea o no deudor principal, siempre que se cumpla el presupuesto de hecho en cada caso determinado por la ley, lo que en este caso ni tan siquiera se cuestiona".

El fundamento de ambos tipos de responsabilidad solidaria es bien distinto; recordemos los términos de la Sentencia 27 de enero de 2020, rec. cas. 172/2017:

"El precepto de aplicación al caso que nos ocupa resulta categórico, en tanto que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 de la LGT solo pueden impugnar *"el alcance global de la responsabilidad"*, y ello porque como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, *"habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad"*. Pues como en otras ocasiones hemos dicho **con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir o obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido**, exigiéndose una responsabilidad específica, y *"hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria"*. **Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro**; distinto fundamento que justifica la distinción que previene el art. 174.5 en sus dos párrafos, que conlleva en el supuesto contemplado en el párrafo segundo, que el declarado responsable en los supuestos del art. 42.2 de la LGT, extienda su responsabilidad en referencia a los bienes y derechos que por la conducta del responsable hayan sido perjudicados para responder de la deuda del obligado principal, y no por el importe de esta, sino en exclusividad *"hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria"*."

También en la Sentencia 3 de junio de 2019, rec. ord. 84/2018, se recuerda la distinción y las características de la responsabilidad solidaria del art. 42.2:

"Precepto que fue modificado por el art. 1.10 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, norma que cabe inscribir dentro de las medidas adoptadas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal y cuya Exposición de Motivos, a los efectos que ahora interesa, se muestra así de elocuente, "Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor... Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. **Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas** de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad".

Ningún esfuerzo exegético debe hacerse para concluir que dicho artículo está excluyendo la suspensión automática de las sanciones tributarias que se deriven en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, "No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias". El art. 25 se muestra absolutamente respetuoso con estas previsiones, tal y como resulta del mero contraste de lo dicho en la ley y lo dicho en el reglamento, "No se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

... Pues bien, el art. 174.5 contiene dos limitaciones respecto de su alcance, la que ahora nos interesa es la prevista en su apartado segundo, "No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias", de suerte que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 de la LGT solo pueden impugnar "el alcance global de la responsabilidad", y ello, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, "habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad". **Con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir o obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria".**

Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; y por ello, la ley expresamente limita el alcance de la impugnación a " *el alcance global de la responsabilidad*", que lógicamente puede incluir deuda tributaria pendiente, recargo e intereses, y claro está, sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, " *hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria*".

SEGUNDO.- *Sobre el supuesto a enjuiciar.*

En el caso que nos ocupa, la situación fáctica es muy parecida a la que fue objeto de atención en el recurso de casación 7004/2019, aunque con las singularidades propias de la particularidad del caso concreto.

En resumen se trata de cuatro donaciones, de diferentes fechas, del padre a sus hijos.

Según el acuerdo de derivación de la responsabilidad solidaria, dentro de las actuaciones oportunas para localizar y, en su caso, trabar los elementos patrimoniales pertenecientes al deudor principal, se ha constatado lo siguiente:

1.- *El 25 de mayo de 2009 se otorgó escritura de donación ante el notario de Ponferrada D. José Pedro Rodríguez Fernández, nº 1.264 de su protocolo, en los siguientes términos:*

- *D. Claudio y su esposa Dña. Antonieta son dueños en pleno dominio, con el carácter de ganancial de las siguientes fincas:*

a) *rústica-cereal regadío al sitio del Rebollo o Las Matillas, en Término de Columbrianos... Ayuntamiento de Ponferrada (León)... Es la finca registral 16.338 inscrita al Tomo 1.701, Libro 162 de la Sección 3ª del Ayuntamiento de Ponferrada, Folio 80.*

b) Cereal de secano en Término de Almazcara, Ayuntamiento de Congosto (León), al sitio de "Chana de Abajo" ... Sobre parte de dicha finca existe la siguiente construcción:

Nave comercial construida de ladrillo las paredes laterales... Dotada de puente grúa demag número de fabricación 3.489 para 5.000 Kgs de fuerza...

Es la finca registral 6.740 inscrita al Tomo 1.395, Libro 54 del Ayuntamiento de Congosto, Folio 89.

c) Cereal de secano sito en el Término de Almazcara, Ayuntamiento de Congosto (León), al paraje "Chana de Abajo", de mil seiscientos veinte metros cuadrados. Linda: Norte, resto de finca matriz; Sur, resto de finca matriz; Este, de Juan Ramón y Oeste, resto de finca matriz.

Sobre dicha finca existe la siguiente construcción:

Nave comercial construida en bloques de cemento y ladrillo.

Es la finca registral 6.607 inscrita al Tomo 1.353, Libro 53 del Ayuntamiento de Congosto, Folio 177.

d) Cereal de secano en Término de Almazcara, del Ayuntamiento de Congosto (León), al sitio de "Lugar de Arriba"...

Es la finca registral 6.736 inscrita al Tomo 1.395, Libro 54 del Ayuntamiento de Congosto, Folio 71.

- Respecto a todas las fincas descritas, manifiestan que están libres de cargas y gravámenes, no están arrendadas y se encuentran libres de otro tipo de ocupantes.

- DONAN pura y simplemente las fincas descritas a sus hijos D. Celso y Dña. Aurelio por mitad y proindiviso, los cuales aceptaron agradecidos esta donación.

- A efectos fiscales estimaron el valor de lo donado en 280.000,00 euros, correspondiendo, por tanto a cada hijo, la cantidad de 140.000,00 euros.

2.- El día 10 de agosto de 2010 se otorgó escritura de donación ante el notario de Ponferrada D. José Pedro Rodríguez Fernández, nº 2.119 de su protocolo, en los siguientes términos:

- D. Claudio y su esposa Dña. Antonieta son dueños en pleno dominio, con el carácter de ganancial de las siguientes fincas:

a) Urbana. Entidad nº 36. Vivienda situada en la NUM053, de un edificio en Ponferrada (León) situado en la CALLE000, nº NUM054 ...Tiene como anejo en la planta bajo cubierta del edificio, el local trastero señalado con las siglas " NUM056 " que tiene una superficie útil aproximada de 6,50 metros cuadrados...Figura valorada en 115.000,00 euros.

Es la finca registral NUM003 inscrita en el Registro de la Propiedad Nº 3 de Ponferrada al tomo NUM004, libro NUM005 del Ayuntamiento de Ponferrada, sección 3ª, folio NUM006.

b) Urbana. Entidad nº 20. Plaza de garaje en NUM007, grafiada con el nº NUM055, de un edificio en Ponferrada (León) situado en la CALLE000, nº NUM054, de una superficie útil aproximada de 11,94 metros cuadrados... figura valorada en 10.000,00 euros.

Es la finca registral NUM009 inscrita en el Registro de la Propiedad Nº 3 de Ponferrada al tomo NUM010, libro NUM011 del Ayuntamiento de Ponferrada, sección 3ª, folio NUM012.

c) Urbana. Entidad nº 21. Plaza de garaje en NUM007, grafiada con el nº NUM013, de un edificio en Ponferrada (León) situado en la CALLE000, nº NUM054, de una superficie útil aproximada de 12,40 metros cuadrados que figura valorada en 10.000,00 euros.

Es la finca registral NUM014 inscrita en el Registro de la Propiedad Nº 3 de Ponferrada al tomo NUM010, libro NUM011 del Ayuntamiento de Ponferrada, sección 3ª, folio NUM015.

d) Urbana. Entidad nº 26. Vivienda en la planta NUM016, de un edificio en Ponferrada (León) situado en la AVENIDA000, nº NUM017, con una superficie construida de 48,90 metros cuadrados y útil de 44,70 metros cuadrados. Tiene como anejo ... trastero ...una superficie útil de 2,86 metros cuadrados. Figura valorada en 70.000,00 euros.

Es la finca registral NUM018 inscrita en el Registro de la Propiedad Nº 3 de Ponferrada, sección 3ª, al tomo NUM019, libro NUM020 del Ayuntamiento de Ponferrada, folio NUM021.

e) Urbana. Entidad nº 9. Plaza de garaje...de un edificio en Ponferrada (León) situado en la AVENIDA000, nº NUM017, de una superficie útil de 20,66 metros cuadrados figura valorada en 10.000,00 euros.

Es la finca registral NUM022 inscrita en el Registro de la Propiedad Nº 3 de Ponferrada, sección 3ª, al tomo NUM019 , libro NUM020 del Ayuntamiento de Ponferrada, folio NUM023 .

f) Urbana. Entidad nº 13. Plaza de garaje... figura valorada en 10.000,00 euros.

Es la finca registral NUM024 inscrita en el Registro de la Propiedad Nº 3 de Ponferrada, sección 3ª, al tomo NUM019 , libro NUM020 del Ayuntamiento de Ponferrada, folio NUM025 .

g) Urbana. Entidad nº 14. Plaza de garaje... figura valorada en 10.000,00 euros.

Es la finca registral NUM026 inscrita en el Registro de la Propiedad Nº 3 de Ponferrada, sección 3ª, al tomo NUM019 , libro NUM020 del Ayuntamiento de Ponferrada, folio NUM027 .

h) Urbana. Entidad nº 17. Plaza de garaje... figura valorada en 10.000,00 euros.

Es la finca registral NUM028 inscrita en el Registro de la Propiedad Nº 3 de Ponferrada, sección 3ª, al tomo NUM019 , libro NUM020 del Ayuntamiento de Ponferrada, folio NUM029 .

- D. Claudio es dueño en pleno dominio y con carácter privativo de la siguiente finca:

Urbana. Edificio construido sobre la parcela nº NUM030 del plano de parcelación de la finca, al nombramiento de Castro y Carbajos, en el Ayuntamiento de Ponferrada (León). Figura valorada en 160.000,00 euros.

Es la finca registral NUM031 (antes finca NUM032) inscrita en el Registro de la Propiedad Nº 3 de Ponferrada, al tomo NUM033 , libro NUM034 del Ayuntamiento de Ponferrada, folio NUM035 .

- Respecto a todas las fincas descritas en este apartado 2, manifiestan que están libres de cargas y gravámenes, no están arrendadas y se encuentran libres de otro tipo de ocupantes.

- DONAN pura y simplemente las fincas descritas a sus hijos D. Celso y Dña. Aurelio por mitad y proindiviso, los cuales aceptaron agradecidos esta donación.

- Atribuyen a la donación el carácter de no colacionable y manifiestan que no es inoficiosa ni perjudica derechos de terceros.

- A efectos fiscales estimaron el valor de lo donado en 405.000,00 euros, correspondiendo, por tanto a cada hijo, la cantidad de 202.500,00 euros.

3.- El día 9 de noviembre de 2010 se otorgó escritura de donación ante el notario de Ponferrada D. José Pedro Rodríguez Fernández, nº 2.865 de su protocolo, en los siguientes términos: - D. Claudio y su esposa Dña. Antonieta son dueños en pleno dominio, con el carácter de ganancial de la siguiente finca:

a) Urbana. Entidad nº 27. Vivienda en la planta NUM036 , de un edificio en Ponferrada (León) situado en la AVENIDA000 ... Figura valorada en 120.000,00 euros.

Es la finca registral NUM037 inscrita en el Registro de la Propiedad Nº 3 de Ponferrada, al tomo NUM019 , libro NUM020 de la sección 3ª del Ayuntamiento de Ponferrada, folio NUM038 .

- Manifiestan que esa finca está libre de cargas y gravámenes, no está arrendada y se encuentran libre de otro tipo de ocupantes.

- DONAN pura y simplemente la finca descrita a sus hijos D. Celso y Dña. Aurelio por mitad y proindiviso, los cuales aceptaron agradecidos esta donación.

- Atribuyen a la donación el carácter de no colacionable y manifiestan que no es inoficiosa ni perjudica derechos de terceros.

- A efectos fiscales estimaron el valor de lo donado en 120.000,00 euros, correspondiendo, por tanto a cada hijo, la cantidad de 60.000,00 euros.

4.- El día 26 de mayo de 2011 se otorgó escritura de donación ante el notario de Ponferrada D. José Pedro Rodríguez Fernández, nº 1.269 de su protocolo, en los siguientes términos:

- D. Claudio y su esposa Dña. Antonieta son dueños en pleno dominio, con el carácter de ganancial de los siguientes bienes:

a) Automóvil marca BMW, modelo 750 I, matrículaQFY . Se valoró en 35.203,00 euros.

b) Automóvil marca BMW, modelo X5 3.0 D, matrículaNDY , Se valoró en 26.152,00 euros.

c) Automóvil marca MERCEDES, modelo S-320 CDI (W220). Se valoró en 11.707,00 euros.

- Manifiestan que dichos bienes están libres de cargas y gravámenes.

- DONAN pura y simplemente el bien descrito en primer lugar a su hija Dña. Aurelio , que acepta agradecida esta donación, estimando a efectos fiscales el valor de lo donado en 35.203,00 euros.
- DONAN pura y simplemente los bienes descritos en segundo y tercer lugar a su hijo D. Celso , que acepta agradecido esta donación, estimando a efectos fiscales el valor de lo donado en 37.859,00 euros.
- Atribuyen a la donación el carácter de no colacionable y manifiestan que no es inoficiosa ni perjudica derechos de terceros.

En las escrituras de donación queda recogida la vinculación familiar existente entre los intervinientes e incluso consta que D. Claudio interviene en nombre y representación de sus dos hijos en virtud de escritura de poder especial autorizada en Ponferrada (León), el día 11 de octubre de 2004, por su notario D. Bernardo Martínez López bajo el nº 928 de su protocolo.

Según el acuerdo de derivación:

"...Todos los bienes donados constituían el principal patrimonio ejecutable de D. Claudio y se puede afirmar que no existen otros bienes y derechos a su nombre que resulten aptos, en el mismo grado que los bienes donados, para garantizar el cobro de las deudas y sanciones tributarias que tiene pendientes y que se relacionan al comienzo de este acuerdo.

A la vista de lo expuesto, se puede concluir que la finalidad de esta operación no fue otra que colocar bienes fuera del alcance de los acreedores de D. Claudio , en este caso la Hacienda Pública, para evitar o impedir que ésta pudiera hacer efectivo el cobro de las deudas y sanciones tributarias que pudieran serle exigidas mediante la ejecución forzosa de su patrimonio, contando para ello con la colaboración de sus hijos..."

La sentencia de instancia señala lo siguiente, en relación con la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT -añadimos las negritas para resaltar lo más relevante:-

"[...] - Existe una evidente vinculación entre las partes implicadas en la operación, ya que son padres (D. Claudio y su esposa Dña. Antonieta) e hijos (Dña. Aurelio y D. Celso). En las escrituras de donación que se han citado, todos los comparecientes manifiestan tener el domicilio en la AVENIDA001 nº NUM039 de Ponferrada (León).

- En las escrituras de donación queda recogida la vinculación familiar existente entre los intervinientes e incluso consta que D. Claudio interviene en nombre y representación de sus dos hijos en virtud de escritura de poder especial autorizada en Ponferrada (León), el día 11 de octubre de 2004, por su notario D. Bernardo Martínez López, bajo el nº 928 de su protocolo.

- Como ya se ha indicado en los antecedentes de hecho de este acuerdo, en el procedimiento administrativo de apremio seguido contra D. Claudio ... se han desarrollado actuaciones ejecutivas para localizar y, en su caso, trabar los elementos patrimoniales de su propiedad.

- Es de destacar que en ese afán de dejar bienes fuera del patrimonio del deudor principal para imposibilitar o dificultar la efectividad del crédito tributario, D. Claudio y su esposa, se adjudican por mitad indivisa y con carácter privativo en la escritura de disolución de gananciales otorgada el 26/10/2012 las fincas registrales nº NUM040 y NUM041 , que pertenecían, desde el 25/05/2009, con carácter privativo, en proindiviso y por mitad e iguales partes a sus hijos y sin que conste que con posterioridad a esta última fecha el matrimonio hubiera vuelto a adquirir su titularidad.

- Como consecuencia de las diferentes escrituras de donación que se han detallado en el apartado tercero de los antecedentes de hecho de este acuerdo, todos los activos que integraban el patrimonio de D. Claudio se han adjudicado a sus hijos Aurelio y su hermano.

De lo expuesto se concluye que el comportamiento de (los hijos) ha sido colaboracionista, de cooperación con el deudor principal para intentar ocultar o transmitir bienes o derechos de dicho obligado al pago con la finalidad de impedir que la Hacienda Pública tuviese conocimiento de tales bienes y derechos de los que era titular, concurriendo por ello tanto el elemento objetivo como el elemento subjetivo de la conducta contenida en el artículo 42.2 a) de la LGT .

Por todo ello, se declara responsable solidario del pago de parte de las deudas y sanciones tributarias de D. Claudio a Aurelio al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la LGT, por un importe de 437.703,00 euros (que es el importe de los bienes recibidos en concepto de donación)..."

La Sala de instancia, por ende, ha procedido a valorar los hechos y ha llegado a las conclusiones transcritas; dicha valoración resulta intangible para este Tribunal, concurriendo el requisito que ya señalamos en nuestra sentencia de 11 de marzo de 2021, en el sentido de que efectivamente se ha actuado de forma conjunta colaborando intencionadamente con la finalidad de ocultación o distracción de los bienes del deudor a la

Hacienda Pública. No procede, pues, entrar, a dilucidar la valoración del material fáctico ni la conclusión a la que llegó la Sala de instancia.

TERCERO.- *Sobre las cuestiones de interés casacional y su proyección al caso concreto.*

De las dos cuestiones de interés casacional seleccionadas en el auto de admisión, anteriormente transcritas, la que resulta realmente trascendente para la resolución del caso es la segunda, tal y como apunta la parte recurrente.

Para su resolución basta con referirnos a la doctrina fijada en la sentencia antes analizada de 11 de marzo de 2021, rec. cas. 7004/2019. Parafraseando lo dicho en aquella debe la cuestión planteada recibir la siguiente respuesta: sí puede extenderse la derivación de responsabilidad al total de las deudas devengadas consideradas en su conjunto, aunque algunas lo sean con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditada la existencia de ese plan para impedir la actuación de la Administración tributaria (*consilium fraudis*).

Esta declaración, en referencia a la Sentencia analizada en modo alguno contradice ni se opone a otros pronunciamientos jurisprudenciales. En la Sentencia de 15 de junio de 2016, rec. cas. 1916/2015, que ha servido de referencia en numerosos pronunciamientos posteriores, se consideró como requisitos necesarios para exigir la responsabilidad solidaria del art. 42.2, los siguientes:

"Por tanto, son requisitos de la derivación de responsabilidad que nos ocupa: (i) la existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada o autoliquidada en el momento de declaración de responsabilidad; y (ii) ser el responsable causante o colaborador en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria [sentencias del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2014 (casación 2866/2012, FJ 5º; ECLI:ES:TS:2014:2529) y 18 de noviembre de 2015 (casación 860/2014, FJ 4º; ECLI:ES:TS:2015:4975)]".

Los términos del art. 42.2.a) resultan lo suficientemente claros para rechazar la tesis de la parte recurrente respecto del alcance temporal pretendido. Que es necesario la existencia de una deuda tributaria liquidada en el momento de la declaración de la responsabilidad solidaria, no existe duda alguna porque así de explícito se desenvuelve el precepto, "*deuda tributaria pendiente*"; pero en modo alguno de dicha exigencia se deriva que los actos u operaciones dirigidos a impedir la actuación de la Administración a los efectos de ejecutar la deuda deban ser también posteriores al nacimiento de la deuda tributaria, no sólo no se contempla en la literalidad del precepto, sino que, mientras que en el resto de supuestos del 42.2 se puede derivar de la secuencia temporal natural, en el supuesto del art. 42.2.a), en base a su propio fundamento y finalidad la secuencia temporal de las operaciones o actos dirigidos a evitar la actuación de la Administración puede tener lugar no sólo después sino con anterioridad al nacimiento de la deuda tributaria, tal y como expresamente dijimos en la Sentencia de 11 de marzo de 2021, pues si la esencia y fundamento del precepto, y en concreto del supuesto contemplado en el párrafo 2. a) del citado artículo, es garantizar que el patrimonio del deudor responda de las deudas tributarias resulta evidente que para su efectividad y pertinente aplicación, debe abarcar no sólo los actos tendentes a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos de aquel posteriores al nacimiento de la deuda tributaria, sino también los anteriores y coetáneos, siempre que se acredite que ha mediado el requisito que explícitamente se ha señalado jurisprudencialmente, esto es, que responda a un plan intencional dirigido a sustraer dichos bienes o derechos del pago de una deuda tributaria que se ha de devengar por la situación jurídica del contribuyente obligado tributario.

Dicho lo anterior, la primera de las cuestiones formulada en el auto de admisión carece de transcendencia alguna, tanto para fijar la doctrina jurisprudencial interpretando la norma comprometida, como para resolver el caso que nos ocupa, en tanto que dependerá de las concretas circunstancias de cada caso, tanto de los momentos en que se suceden los actos u operaciones tendentes a impedir la actuación de la Administración, como del nacimiento de las concretas deudas tributarias, para analizar de forma conjunta todas las operaciones en las que ha intervenido esa persona, dando lugar a 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.

Lo esencial, dicho ahora con otras palabras pero cuya raíz se ha expuesto anteriormente y constituye el núcleo de nuestra jurisprudencia, es apreciar una unidad de propósito fraudulento, un diseño previo, una actuación única, aunque se haya manifestado en varias operaciones, tal y como sucede en este caso, en la que ya existen varias escrituras de donación, que evidencian esa unidad de actuación:

a) La donataria D^a. Aurelio lo es de la mitad del patrimonio del padre (su hermano adquiere la otra mitad).



b) En el Registro de la Propiedad no se hizo constar la titularidad de los bienes inmuebles donados en favor de los hijos.

c) Estos fueron representados por su padre, sin que conste en ningún lugar que se tratase de la representación legal, sino que es un apoderamiento especial, que revela una representación voluntaria.

En definitiva, existió un plan preconcebido y diseñado entre padres e hijos (en este caso circunscrito al caso que nos ocupa) para extraer de la traba la práctica totalidad del patrimonio, consumado finalmente con la pérdida de los bienes.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

De acuerdo con lo dicho en los fundamentos anteriores procede que declaremos no haber lugar al recurso de casación. Confirmando la sentencia de instancia por las razones expuestas en el cuerpo de la presente sentencia.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 93.4, 139.1 y 139.4 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, entendemos que no procede la imposición de las costas derivadas del recurso de casación a ninguna de las partes, abonando cada una las causadas a su instancia y las comunes por mitad. Y a las costas del proceso de instancia, hacemos nuestro el pronunciamiento que hizo al respecto la sentencia recurrida.

Vistos los preceptos y jurisprudencia citados, así como los artículos 86 a 93 de la Ley de esta Jurisdicción.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

No ha lugar al recurso de casación nº. 62/2020, interpuesto por D^a. Aurelio, representada por el procurador de los Tribunales D^o. Ramón María Querol Aragón, contra la sentencia de 19 de septiembre de 2019, dictada por la Sección Séptima de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario nº. 368/2018, cuya confirmación procede. Fijando la doctrina contenida en el fundamento tercero. Sin imponer las costas derivadas del recurso de casación a ninguna de las partes y manteniendo, en cuanto a las costas del proceso de instancia, el pronunciamiento de la Sala sentenciadora.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR que, al amparo del artículo 260 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, formula el magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís a la sentencia de 12 de mayo de 2021, pronunciada en el recurso de casación nº 62/2020.

Por medio de este voto particular, que formulo con respeto hacia la posición de la mayoría, expreso mi discrepancia con el fallo de la sentencia pronunciada por ésta y con la fundamentación jurídica que conduce a él. Tal respeto personal hacia mis colegas, sin embargo, no está reñido con el carácter abierto de la discrepancia que mantengo con quienes, de un modo acaso poco meditado, han abatido mi ponencia inicial -lo que no es algo patológico *per se*- para sustituirla por un criterio que no puedo compartir.

1) En efecto, el mayor reproche que mantengo frente a la sentencia, que afecta al fallo, aunque más en esencia a la fundamentación, es que renuncia a formar doctrina jurisprudencial sobre una materia tan grave como la que propone el auto de admisión. En síntesis, la cuestión que se nos pedía decidir, con alcance general, era si el artículo 42.2.a) de la LGT -que establece una responsabilidad solidaria en el ámbito de la recaudación- tolera una interpretación como la que aquí se facilita y hace posible, según la cual cabe, sin aparente restricción -ni material ni temporal-, que se imputen al responsable tributario de la sustracción patrimonial las deudas tributarias y sanciones aun no devengadas o impuestas, respectivamente, esto es, las deudas y las sanciones futuras.

2) El sustento dogmático de la Sala, en la resolución que ha prevalecido finalmente, descansa en una reciente sentencia nuestra, de 11 de marzo de 2021, pronunciada en el recurso de nº casación 7004/2019, semejante en parte al que ahora se decido y complementa con este voto -aunque no idéntica, como se tratará de explicar-. Pero se prescinde para el enjuiciamiento de otra sentencia más reciente aún, la de esta misma Sección Segunda, de 8 de abril de 2021, que resuelve también una cuestión semejante, en armonía con la jurisprudencia

tradicional, en el recurso de casación nº 1107/2020, en un sentido distinto y, cuando menos, matizador de lo que apodóticamente se declara como indudable. Luego lo veremos también.

3) Es necesario, para centrar la cuestión casacional y la raíz profunda de mi disenso, volver a transcribir las cuestiones sobre las que nos ha interpelado -en vano- el auto de admisión de 28 de mayo de 2020 (se subraya ahora):

"Determinar si, para apreciar la colaboración de una persona en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, deben analizarse de forma conjunta todas las operaciones en las que ha intervenido esa persona, dando lugar a un único acto de derivación de la responsabilidad tributaria ...o, por el contrario, deben 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.

Precisar si, puede extenderse la derivación de responsabilidad al total de las deudas devengadas consideradas en su conjunto, aunque algunas lo sean con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditada la existencia de ese plan para impedir la actuación de la Administración tributaria (consilium fraudis) ".

4) En realidad, ambas cuestiones están imbricadas entre sí, porque persiguen la averiguación de una posibilidad no formalmente perfilada en la ley: la del alcance, no sólo cuantitativo, sino ontológico, de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) LGT a las deudas tributarias y sanciones futuras, algo que la sentencia acepta apodóticamente como viable, con una motivación que me parece escueta y poco esclarecedora.

Es posible comprender que el juicio moral de serio reproche que provoca la actuación de la recurrente -única parte aquí concernida- como colaboradora de su padre en la sustracción de los bienes de éste a la acción recaudatoria -que comparto plenamente, porque bordea, al menos, el delito de alzamiento de bienes-, haya condicionado la exégesis de una norma que debe ser interpretada, bajo el principio de *lex certa*, en un sentido restrictivo, porque requeriría una explícita previsión normativa.

Según la tesis prevalente, de la que discrepo, se permite el tratamiento unitario de las distintas adquisiciones a título lucrativo de bienes inmuebles -en su mayor parte- del modo que más convenga a la máxima responsabilidad posible en la donataria que, en su condición de tal, ha sido colaboradora -no colaboracionista, como dice la sentencia inspirándose en las resoluciones de la Administración- *en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria*, aun cuando varias de las deudas y sanciones imputadas han sido devengadas o impuestas, unas y otras, con posterioridad al pacto ilícito.

En este punto, no niego en modo alguno la existencia de un *consilium fraudis*, porque se trata de una cuestión de hecho, valorada ampliamente en la sentencia de instancia y, por lo demás, correctamente apreciada en la de casación, que comparto sin reservas en este punto. Lo que no es tan nítido es que, en ausencia de previsión normativa expresa, en relación con actos de puro gravamen y de cuño sancionador indiscutible, se extienda la responsabilidad solidaria más allá de lo que la ley señala, para excepcionar a su vez la norma -ampliamente respaldada en nuestra jurisprudencia- que supedita el concepto de evasión o frustración de la acción recaudatoria a las deudas tributarias ya vencidas y, obvio es decirlo, a las sanciones ya impuestas.

5) Sobre las distintas nociones jurídicas que están presentes en la configuración del art. 42.2.a) LGT conviene distinguir tres aspectos que, a veces, y me temo que esta vez, se tienden a confundir, pese al notable esfuerzo didáctico que la sentencia procura:

a) la naturaleza de la responsabilidad solidaria, es decir, el título jurídico del que nace en la ley el deber impuesto a este respecto en el art. 42.2.a) LGT, que es de orden sancionador, como hemos dicho muy recientemente (con ocasión, por ejemplo, de la improcedencia de atribuir a un menor esta responsabilidad).

b) el límite económico de la responsabilidad solidaria, que se detiene en el *"...importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria"*, que es el punto que acentúa la sentencia y que no suscita mayor discusión: el responsable solidario lo es, únicamente, hasta el valor de tales bienes o derechos en la ejecución frustrada.

y c) como concepto distinto y separable del anterior, pero de inequívoca concurrencia, hay otro límite legal, derivado o concomitante con él, del que la sentencia parece prescindir, el de la deuda principal que, hasta el límite económico del valor anterior, es exigible al responsable solidario. El embargo o la actividad recaudatoria no gira en el aire o en el vacío, sin conexión, sobre deudas indefinidas o hipotéticas, sino que esa ocultación o extracción del patrimonio del deudor principal lo ha de ser en atención a deudas concretas y exigibles,

precisamente aquellas cuya ejecución se frustra con la acción evasora. De no ser así, estructuralmente, sería factible que esa limitación del punto b) no fuera inamovible, sino que se pudiera ir engrosando a medida que fueran devengándose o liquidándose deudas tributarias o imponiéndose nuevas sanciones, sin que, al menos en apariencia, hubiera límite cuantitativo para ello que no fuera el del valor de los bienes o derechos sustraídos a la traba, al que hemos hecho referencia anterior.

Obviamente, este es el punto que la sentencia soslaya, al no dar respuesta a las interrogantes del auto de admisión y, por tanto, es el de mi mayor y más abierto desacuerdo con ella.

6) Las dos preguntas que formula el auto de admisión, si bien semejantes a la planteada en el recurso de casación nº 7004/2019, se pueden sintetizar así:

a) **Si se puede adoptar un solo acto de derivación de responsabilidad**, aunque hayan sido varias las donaciones (en el caso examinado, cuatro escrituras de diferentes fechas, con una multiplicidad de bienes muebles e inmuebles donados).

b) **Si cabe incluir en la responsabilidad solidaria deudas no devengadas.**

Ambas preguntas están claramente entrelazadas entre sí, bajo una tercera implícita pregunta englobada en la primera: si cabe apreciar una especie de *unidad de propósito fraudulento, un diseño previo, una actuación única*, aunque se haya manifestado en varias escrituras de donación -como negocios en perjuicio de terceros- y, en caso afirmativo, si por razón de esa unicidad en la actividad y en el designio evasor que la guía, se puede producir el efecto, autorizado en la sentencia -al margen de su explícito reconocimiento en la LGT- de que, en tal caso, la unidad de acción permite una visión sinóptica de la evasión, con el resultado de que se incluyen en el ámbito objetivo las deudas tributarias no devengadas o liquidadas o las sanciones no impuestas.

En este caso, por el análisis de la sentencia de instancia y por la evidencia de los datos concurrentes, sí considero, en concordancia con lo declarado, que se da esa unidad de actuación:

i) La donataria, D^a Aurelio, lo fue de la mitad del patrimonio del padre (su hermano, que en este proceso no ha sido parte, adquirió la otra mitad).

ii) En el Registro de la Propiedad no se hizo constar la titularidad de los bienes inmuebles donados en favor de los hijos. Luego, en 2012, se disolvió la sociedad de gananciales del padre y su esposa, prescindiendo de la existencia previa de las donaciones expresadas, que no habían sido llevadas al registro.

iii) Los hijos donatarios fueron representados en las escrituras de donación por su padre, sin que conste en ningún lugar que se tratase de la representación legal, sino que se otorgó un apoderamiento especial, revelador de una representación voluntaria.

La figura jurídica que más se asemeja a la del tratamiento unitario de los actos ilícitos seguidos bajo una unidad de actuación o propósito es la del *delito continuado*. Si aceptamos que cabe, en este caso, una especie de *"responsabilidad continuada"*, esto es, que, en uno o en varios acuerdos, se lleve a la práctica una voluntad preconcebida, una unidad de propósito y acción, no habría inconveniente en incluir, como hace la AEAT, todas las deudas devengadas al tiempo de la 4ª donación, aun cuando hubieran surgido en fecha posterior a la 1ª, 2ª o 3ª, precisamente porque tales donaciones serían meros hitos de concreción de lo previamente convenido y del propósito de fuga patrimonial. Así parece ser la tesis a que arriba la sentencia: la de que cabe sostener que, en realidad, hay una única voluntad diseñada entre padre e hijos para extraer de la traba la práctica totalidad del patrimonio, consumada finalmente con la pérdida de los bienes, lo que debe llevar a atender a la presencia de un único acto defraudatorio o de vaciamiento patrimonial.

7) Sin embargo, la tesis de la sentencia, en mi opinión, elude la justificación precisa y reforzada, superadora de ciertos severos obstáculos legales, lo que me permite sustentar este voto en favor del recurso de casación -lo que no supone aplauso o aceptación de la conducta de la recurrente, ni su consideración como jurídicamente lícita o aceptable-:

a) Así, lo principal es que el art. 42.2.a) LGT, regido por el principio de legalidad (art. 8.c) LGT), que encomienda a la ley el régimen legal de la responsabilidad, al prescribir que "[S]e regularán en todo caso por ley:... c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables", no prevé que varios negocios evasores se traten, en sus consecuencias y en la extensión de la responsabilidad solidaria, como si fueran uno solo, *in malam partem*, esto es, empeorando la situación jurídica del responsable respecto de la que se deduce de la tipificación legal.

Si la norma no prevé esa especie de *delito continuado* o de *responsabilidad continuada*, no puede ser introducida *ex nihilo* por la sola vía de la creación jurisprudencial, para agravar el tratamiento de la institución de la responsabilidad sobre la que resultaría, estrictamente, de la tipificación legal. No debe olvidarse que el art.

42.2.a) LGT conlleva una infracción *sui generis*, y así lo hemos declarado repetidamente, lo que reclama una interpretación restrictiva de sus términos y, desde luego, prohíbe llevar más allá la responsabilidad, como acto desfavorable o de gravamen, de donde la ley permite.

b) Estaríamos propiciando además que, bajo esa posibilidad de acuerdo único de responsabilidad, se esté a la última fecha de todas, para incluir deudas o sanciones no devengadas aún, o no impuestas, con ocasión de las donaciones anteriores. No es ocioso recordar que el auto de admisión nos pregunta por la posibilidad de incluir deudas o sanciones de devengo o imposición posterior a los actos ocultación o transmisión de los bienes para sustraerlos a la acción de la Administración, que la sentencia responde afirmativamente, pero sin formar doctrina general al respecto, confundiendo el momento en que la responsabilidad se produce -por la realización de tales actos- de aquél en que se declara la responsabilidad, que no puede proyectarse o volver sobre el pasado.

c) Que, de ese modo, a la postre, se estaría dando cabida a la **responsabilidad por deudas futuras**, sin conocerse, al tiempo de consumarse la responsabilidad, cuál sería el límite económico o temporal último de ésta, al introducir un concepto o extensión *pro futuro*, salvo el del monto total del valor de los bienes o derechos sustraídos a la ejecución administrativa. Esto afectaría, por otra parte, indudablemente, al dolo -al elemento intelectual del dolo-, porque ser causante o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de sustraerla a la acción ejecutiva, *exige un conocimiento de las deudas tributarias* cuya ejecución se trata de frustrar o dificultar (el art. 42.2.a) LGT, en un acto fallido, equipara las sanciones y los recargos a las deudas).

d) Es preciso recordar que la Sala ha dicho reiteradamente que *sólo cabe la responsabilidad por deudas devengadas*, salvo en la sentencia de 11 de marzo de 2021, recurso de casación nº 7004/2019, que la sentencia de la que se disiente interpreta de un modo genérico, prescindiendo de que en aquélla, unánime, la inclusión de las deudas aun no devengadas se conceptúa como algo excepcional, debido a circunstancias bien precisas. No en vano, la citada sentencia se expresa así:

"[...] Como sostiene la recurrente, cuando la participación del donatario o adquirente de los bienes que podrían ser embargados por la Administración no se limita a aceptar la posibilidad de un perjuicio para la Administración tributaria (*sciencia fraudis*) sino que se extiende a la conciencia de participar en un plan urdido para impedir la traba de los bienes (*consilium fraudis*), parece que la extensión de su responsabilidad debería recaer también sobre aquellas deudas tributarias y sanciones que, *si bien no se han devengado, pueden entenderse comprendidas o abarcadas por la conciencia o dolo tendente a evitar la traba o, al menos, en lo que afecta a aquellas deudas y sanciones anudadas a las mismas que pueden calificarse como de seguro acaecimiento* [...]".

Tal doctrina se sustenta, para fundamentar la inclusión en el ámbito de la responsabilidad, en las afirmaciones siguientes:

"[...] En consecuencia, la doctrina anterior puede aplicarse tanto a la cuota por Impuesto sobre Sociedades como a las de IVA y a las sanciones por falta de ingreso, aunque son posteriores al momento de la donación, *lo que nos llevaría a la estimación parcial del recurso de casación, pues el propio Abogado del Estado admite con carácter subsidiario, que ya que el IVA se devenga operación por operación, el responsable no puede conocer las cuotas de IVA que van a devengarse con posterioridad*, por lo que la sentencia habría infringido el art. 42.2.a) LGT en cuanto niega la extensión de la responsabilidad al Impuesto sobre Sociedades de 2007 y a la sanción correspondiente *ya que el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituido por la obtención de renta a lo largo del periodo considerado, aunque el devengo tiene lugar al final del ejercicio* [...]".

8) Nada hay más difícil, dialécticamente, que razonar sobre lo evidente. Aun así, conviene acudir al propio precepto controvertido. Según el art. 42.2.a) LGT: "*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*", para alcanzar las siguientes conclusiones:

a) Cuando la ley que crea y atribuye la responsabilidad en el artículo 42.2.a) habla de *deuda tributaria pendiente*, hace alusión a un concepto bien preciso y estrictamente jurídico, que remite a una única posible conclusión, descartando otras que interesan a la Administración: que sólo es deuda tributaria la ya devengada o la liquidada, según los casos, no así las deudas futuras -entre otras razones porque se desconoce su cuantía-.

De este modo, el artículo 41 LGT, sobre responsabilidad tributaria exterioriza el dogma de la institución: "*1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades*". La locución o preposición impropia *junto a* sugiere indefectiblemente que el responsable se sitúa *junto a* quien ya es deudor. Lo que, por el contrario, aquí se está

permitiendo, es que el responsable acceda primero al lugar, contraiga una responsabilidad solidaria de *nadie*, para sobrevenidamente concurrir *a posteriori* ambos obligados.

Tal efecto perverso sucedería si se aceptase que la responsabilidad solidaria naciera antes de la principal o genuina, de cuya existencia depende, aquélla en la que reside la capacidad contributiva, porque entonces se perfilaría esta figura no como una responsabilidad vinculada o conexas sobre las deudas de otro, sino como portadora de una especie de deber autónomo, lo que resulta estrictamente contrario a la ley y a la dogmática de la responsabilidad solidaria, en el conjunto del ordenamiento jurídico.

b) Por la misma razón indicada para las deudas tributarias, solo es sanción la ya impuesta al infractor. De no ser así, la extensión del dolo, como -entiendo que por vía de excepción- permite interpretar la sentencia de 11 de marzo de 2021, comprendería, en presunción contra el responsable, las sanciones no impuestas, que no pueden suponerse previsibles, a menos que asumamos con normalidad y plenitud la costumbre administrativa de abocar a la sanción al regularizado fiscal por el hecho de serlo.

Faltaría, pues, algún argumento complementario que explicase, en la sentencia, por qué es previsible -y queda abarcado por ese dolo unitario de nuevo cuño- que se imponga en el futuro la sanción derivada del impago de un impuesto del que aún no se ha producido el devengo o la regularización. O expresado con las palabras de la STS de 15 de junio de 2016, recaída en el recurso de casación nº 1916/2015, que la propia sentencia considera el momento fundacional de nuestra doctrina "[...] *son requisitos de la derivación de responsabilidad que nos ocupa: (i) la existencia, deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada o autoliquidada en el momento de declaración de responsabilidad*". La sanción futura ni es cierta, ni es previsible, ni es posible conocer *a priori* su importe.

9) Por lo tanto, resulta especialmente preocupante la extensión de la responsabilidad solidaria, en el caso del art. 42.2.a) LGT, a las sanciones futuras -e inciertas-, porque esta Sección Segunda ha dicho, formalmente, que trasladar por vía de responsabilidad solidaria o subsidiaria una sanción es también sancionar, lo que en este caso ha sucedido, ya que se trasladan a la recurrente las sanciones cometidas -o que se van a cometer- por su padre, incluso las diferencias económicas resultantes de invalidar la reducción de éstas.

Si tal fundamental afirmación la mantenemos, en pro de la jurisprudencia, que no puede cambiarse de modo solapado y mediante giros radicales y drásticos virajes, no sería posible la imputación de sanciones futuras -y eventuales- (en el sentido de que, en buena ley, tales sanciones bien podrían no imponerse, salvo que el designio sancionador sobre deudas futuras también formase parte de una voluntad preconcebida).

Buena prueba de nuestro sólido criterio, que ahora se viene a desdeñar, es lo que se declara, con valor de doctrina, en nuestra reciente sentencia de 8 de abril de 2021 (recurso de casación nº 1107/2020), en que, a la pregunta consistente en "[...] *Determinar si es posible derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, por ende, automáticamente suspendida en período voluntario [...]*", se responde que en los supuestos de declaración de responsabilidad solidaria realizados al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT, es posible derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, por ende, automáticamente suspendida en período voluntario, sin perjuicio de que la sanción no pueda ser exigida y deba continuar suspendida hasta que sea firme en vía administrativa. Este claro y rotundo criterio nuestro -unánime además- que exige, cuando menos, la existencia de una sanción, resultado del ejercicio de la potestad sancionadora, al margen de su ejecutividad o de su estado impugnatorio, lo que descarta por completo es la responsabilidad solidaria que se extiende sobre una sanción que tal vez se imponga, o tal vez no, por un importe también ignorado.

10) Tampoco puedo compartir la abstención de la sentencia del deber de formar doctrina general sobre tales graves cuestiones. Las dos preguntas formuladas en el auto de admisión tienen sentido y finalidad correctas y adecuadas al propósito que le es propio y debieron dar lugar a una respuesta formal y explícita, aun cuando lo fuera matizada.

Lo contrario supone dejar abierta la posibilidad, no ilusoria ni quimérica, de que se consagren generalizadamente las declaraciones de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT para deudas y sanciones futuras, en casos menos oprobiosos y reprobables que el examinado ahora, pues no se matiza lo suficiente que tal pavoroso apoderamiento en favor de una Administración, que conocemos volcada a la pura eficacia, no dé lugar a situaciones de clara y verdadera transgresión legal y de declaraciones abiertas de responsabilidad solidaria.

Es cierto, y así hay que admitirlo, que ese designio de inclusión en el perímetro de la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT de las deudas aún no devengadas sólo tendría lugar en un contexto de ideación preconcebida o diseñada del fraude o el escamoteo de los bienes a la acción recaudatoria de la Administración,

esto es, en las palabras del auto de admisión, "...cuando resulta acreditada la existencia de ese plan para impedir la actuación de la Administración tributaria (consilium fraudis) ".

Pero no es descartable que la apreciación administrativa de ese *consilium fraudis* se relaje y flexibilice, sintiéndose autorizada por el Tribunal Supremo, y que ello conduzca a que se incrementen exponencialmente las *responsabilidades continuadas* a título de "*consilium fraudis*", a la vista de nuevos caladeros de bienes, esto es, de la incorporación de terceros, bien o mal, que respondieran de todas las deudas, presentes y futuras. Visto el peligro cierto de esta posibilidad que se abre, máxime en épocas de crisis económicas graves y de la necesidad de buscar terceros solventes, se debería, cuando menos, haber situado una mínima perspectiva temporal en la inclusión en el ámbito objetivo de la responsabilidad de las deudas no nacidas y, lo que es peor, de sanciones que no sólo no han sido impuestas, sino respecto de las que no cabe efectuar vaticinios ni adivinaciones.

11) Extraña, finalmente que, atendidos los hechos, su cuantía y su gravedad y circunstancias, no se haya perseguido penalmente la conducta evasora, lo que bien podría ser entendido -no jurídica, sino sociológicamente- por el mantenimiento a ultranza del fuero administrativo. En cambio, en la vía penal, no habría problema dogmático de clase alguna para aplicar el principio del *delito continuado*, pero previsto formal y explícitamente como tal y, desde luego, nacido hace años -desde la reforma de 1983 del Código Penal anterior- con el designio de atemperar las rigurosas consecuencias punitivas para el reo, más favorables con la asimilación de esta figura que con la punición separada o por mera suma aritmética de cantidades. Tal efecto benéfico, al contrario, no sucedería en este caso, en que la creación, al margen de la tipicidad estricta del precepto, permite un tratamiento unitario de varias acciones guiadas por un propósito único y obedeciendo a un único plan, pero cuyo resultado es *in peius*, más gravoso para el destinatario de la norma (situación de unidad de propósito, además, diferente a la sucedida en el asunto resuelto en nuestra sentencia de 11 de marzo de 2021, recurso de casación nº 7004/2019, justamente porque el trasvase patrimonial gratuito entre los cónyuges se produjo en un único acto negocial).

12) En definitiva, considero que se debió contestar a la primer pregunta indicando que, en caso de varias acciones concordadas de vaciamiento patrimonial, resulta indiferente que se dicten tantos acuerdos de derivación como acciones de ocultación o fuga patrimonial, en el caso del artículo 42.2.a) LGT o, por el contrario, que se dicte uno solo que los agrupe a todos, pero respetando la fecha de cada uno de tales actos, de modo que en ningún caso, por falta de habilitación legal, se incluyan deudas tributarias no devengadas o sanciones inexistentes al tiempo de celebrarse cada uno tales negocios celebrados en perjuicio de la Hacienda Pública.

La segunda pregunta debió ser explícitamente respondida por el Tribunal Supremo, mediante la doctrina que deriva de cuanto se ha dicho: que ante el silencio de la ley, no es lícito a la Administración imputar la responsabilidad solidaria, aun con el límite patrimonial definido, respecto de deudas tributarias aún no nacidas o no liquidadas, según los casos, o por una responsabilidad sancionadora meramente futura e hipotética.

Conclusión final de lo argumentado es que la pretensión actora, en mi opinión, debió ser acogida, por haber lugar al recurso de casación, lo que conllevaba la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo, con exclusión del ámbito de la responsabilidad solidaria declarada ex art. 42.2.a) LGT del importe de las deudas tributarias aún no devengadas con ocasión de cada escritura de donación y las sanciones no impuestas, si con el importe de unas y otras se superase el límite cuantitativo del valor de los bienes donados fraudulentamente a la recurrente.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.