

## **No cabe derivar la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad**

Análisis de la [STS de 25 de marzo de 2021, rec. núm. 3172/2019](#)

**Carmen Banacloche Palao**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.  
URJC*

### **Extracto**

Esta importantísima Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 25 de marzo de 2021 casa y anula la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2019, estableciendo la siguiente doctrina con relación a la derivación de responsabilidad solidaria por ocultación o transmisión de los bienes del deudor principal con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria:

- 1.º No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5 a) de la LGT de 1963 –en la redacción aplicable al caso debatido–, ni tampoco la del artículo 42.2 a) de la LGT vigente, a un menor de edad en ningún caso.
- 2.º El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones.
- 3.º El TS no se pronuncia sobre la posibilidad de imputar tales negocios jurídicos al representante del menor, ya que no es una cuestión que derive de los hechos acreditados en los autos ni sea precisa para resolver el recurso de casación planteado, sin perjuicio de que en otro momento pudiera suscitarse el interés casacional de tal cuestión jurídica.

## 1. Supuesto de hecho

Los hechos parten de una cierta entidad de responsabilidad limitada, de la que era administradora única la madre de la menor de edad que da lugar a la doctrina del Tribunal Supremo (TS) objeto de este comentario. En 2004 se habían iniciado actuaciones inspectoras acerca de la citada entidad, referentes a retenciones del IRPF de trabajadores y profesionales, IVA y retenciones por capital inmobiliario, ejercicios 2002, 2003 y primer trimestre de 2004, así como el correspondiente procedimiento sancionador por tales hechos en relación con la mercantil mencionada.

La administradora de la sociedad cesó en el cargo el 4 de junio de 2004 y el 16 de junio del mismo año donó a su hija, menor de edad por entonces, que aceptó (representada por su padre), a través de escritura pública, la nuda propiedad del inmueble que constituía la vivienda habitual de la familia. El 16 de julio de 2004 se disolvió la sociedad.

Dicha entidad fue objeto de una declaración culpable de quiebra y el 22 de octubre de 2008, tras actuaciones ejecutivas infructuosas, declarada fallida. La administradora de la sociedad, madre de la menor donataria, fue declarada responsable subsidiaria respecto a las deudas de la mercantil, el 1 de agosto de 2012. Meses más tarde, el 11 de febrero de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en Cantabria inició el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria a la hija menor de edad de la administradora, expediente que culminó el 26 de junio de 2013 con la resolución por la que se declaraba dicha responsabilidad, como causante o colaboradora en la ocultación de los bienes de la responsable subsidiaria.

El acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria fue recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cantabria que estimó la reclamación mediante Resolución de 31 de octubre de 2014. No obstante, dicha resolución fue recurrida en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT. El TEAC estimó el recurso mediante Resolución de 31 de mayo de 2017.

La resolución del TEAC a su vez fue objeto de recurso contencioso-administrativo por parte de la menor, representada por sus padres, ante la Audiencia Nacional (AN), que deses-

timó el recurso por Sentencia de 15 de febrero de 2019 (rec. núm. 729/2017 –NFJ072977–), la cual es objeto del recurso de casación que estamos comentando.

## 2. Doctrina del tribunal

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS establece una doctrina jurisprudencial clara en relación con la responsabilidad solidaria del menor por ocultación de bienes del deudor principal, que divide en tres aspectos:

- 1.º No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5 a) de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963 (que era la norma aplicable al caso enjuiciado), ni tampoco la del artículo 42.2 a) de la LGT vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones.

Es decir, no cabe trasladar o extender la responsabilidad fiscal a un menor cuando el negocio jurídico en virtud del cual se pretende la ocultación o transmisión –aquí, la donación de la nuda propiedad de un bien inmueble– se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquel, aunque adquiriera este en su patrimonio.

- 2.º El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión –tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria– no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones. Cabe añadir que la cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles y la donación de estos (arts. 1.280.1 y 633 del Código Civil) está sometida a la forma de la escritura pública, de suerte que es preciso, como requisito de validez –*ad solemnitatem*–, la intervención de un fedatario público, el notario, obligado por la ley y por el reglamento notarial a advertir a los contratantes de los vicios de que puedan estar aquejados los actos y negocios que celebren bajo la fe pública y autorizados por aquellos.
- 3.º No cabe pronunciarse sobre la posibilidad de imputar, eventualmente, tales negocios jurídicos, mediante la atribución de la responsabilidad solidaria discutida, del

artículo 131.5 a) de la LGT de 1963, en la redacción aplicable al caso debatido, ni tampoco la del artículo 42.2 a) de la LGT vigente, al representante legal del menor, que actúa por cuenta de este y en su representación, pues pese a los términos del auto de admisión, no se trata de una cuestión que derive de los hechos acreditados en autos ni sea precisa para resolver el recurso de casación planteado, al margen del interés casacional que, hipotéticamente, pudiera suscitar tal cuestión jurídica, debidamente manifestada, para formar doctrina general, si se aprecia en tal asunto interés casacional objetivo necesario a tal fin jurisprudencial.

El TS es muy crítico con la sentencia de la AN casada, la cual, a su juicio, adolece de «una grave equivocación jurídica» al sustentar su fallo en la interpretación de que, la hija menor de edad, al aceptar la donación a través de su padre y representante legal, «está colaborando de manera consciente y voluntaria en la ocultación de esos bienes para que no se haga efectiva la deuda». El TS, en cambio, reitera que los menores de edad carecen de capacidad de obrar y, por tanto, de obligarse jurídicamente *per se*, y no pueden colaborar (y menos, de manera consciente y voluntaria) en la ocultación de bienes, pues tales conceptos normativos (colaboración, causación, consciente, voluntaria, ocultación, transmisión, finalidad, maliciosa, etc.), son exclusivos de quienes gozan de capacidad de obrar, entre los que no se encuentran bajo ningún concepto los menores de edad.

Distingue el Alto Tribunal entre capacidad de obrar (esto es, capacidad para realizar actos en la esfera jurídica), de la que carecen los menores de edad, y capacidad jurídica (es decir, susceptibilidad de ser sujetos de derechos y obligaciones), que sí poseen los menores, como el resto de las personas. La primera impide que se dé en el supuesto enjuiciado el requisito de culpabilidad que exige la norma; la segunda, permite que los bienes transmitidos queden bajo la titularidad jurídica del menor. Esta elemental distinción es confundida, a juicio del TS, en la sentencia de la AN, a la que dedica duras palabras de crítica:

Este Tribunal Supremo considera que la sentencia de instancia, de la Sección 7.<sup>a</sup> de la Audiencia Nacional, que es muy parca y escueta en su argumentación y no aborda suficientemente el núcleo del problema jurídico suscitado, resulta incorrecta, pues centra la procedencia de la responsabilidad solidaria en el hecho de que, como sujeto titular del patrimonio adquirente, que aumenta con el derecho adquirido –la nuda propiedad– se beneficia del acto, porque tal derecho real se incorpora al patrimonio, por más que, debido a su carencia de capacidad de obrar, hubiera de ser representada la menor por su padre (respecto del cual no se suscita ni en vía administrativa ni en el pleito seguido en la instancia que mantuviera un conflicto de intereses al respecto). Esto es, la sentencia confunde la capacidad jurídica con la capacidad de obrar.

Elogia, en cambio, el TS la resolución del TEAR de Cantabria, que califica de «plenamente acertada», dándole pie a verter cierto reproche sobre el funcionamiento de la vía administrativa que, pese a su sutileza, no queremos que pase desapercibido:

Sucede que, a menudo, la privación al interesado del efecto de firmeza que podría residir en las resoluciones revisoras obligatorias, como la del TEAR, por virtud del auto recurso administrativo que la ley permite, empeora notablemente no solo la posición del interesado, sino la seguridad jurídica misma, como ocurre en el caso debatido.

Recordemos que el TEAR de Cantabria dio la razón al contribuyente, siendo así que fue la Administración tributaria quien recurrió en alzada ante el TEAC, que se la denegó, dando origen al recurso en vía contenciosa, donde la AN ratificó la interpretación del TEAC, la cual finalmente ha resultado corregida por el TS en 2021, que llega a la misma conclusión alcanzada por el TEAR de Cantabria en 2014. Es decir, después de siete años de discusiones estériles, se llega al fallo original.

Para el TS el problema jurídico ha de centrarse en el elemento de culpabilidad que existe en el presupuesto de hecho de ciertos tipos de responsabilidad, como el que regula el artículo 42.2 a) de la LGT (y, anteriormente, el art. 131.5 a) LGT de 1963). Efectivamente, la ley y la jurisprudencia coinciden en que para que sea procedente la derivación de responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del deudor principal, han de darse tres requisitos: autoría o colaboración en la acción, ocultación e intención de perjudicar la acción recaudatoria de la Administración tributaria. Haciendo hincapié en esta última condición, la ley exige «como desencadenante de la responsabilidad, una determinada conducta intencional». Por tanto, no estamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva, sino subjetiva:

Expresado en otras palabras, no responden los patrimonios como *universitas rerum*, sino las personas que observan determinadas conductas ilícitas –que responderán con todo o parte de su patrimonio, según los casos– pero cuando les sea imputable y reprochable la actividad que la ley establece como presupuesto habilitante o justificante de la derivación o traslación de la responsabilidad, haciéndola solidaria.

Centrado así el problema jurídico, resulta evidente que la conducta habilitante de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT (definida como «causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria») requiere una intención maliciosa, conocedora y voluntaria, atributos de los que, por ley, carecen los menores de edad, puesto que tampoco tienen capacidad de obrar:

Y a una menor de edad (tenía 6 años cuando fue donataria de la nuda propiedad del inmueble, representada por su padre), le es ajeno, ontológicamente, el concepto de dolo, y también el de culpa; o toda posibilidad legal de ser causante o colaborador en una ocultación de bienes ni de perseguir finalidad alguna de susstraer los bienes a su traba o ejecución.

Es consciente el Alto Tribunal que esta doctrina sólida e indubitada sobre la irresponsabilidad de los menores de edad puede dar lugar a conductas defraudatorias de los contribuyentes,

«utilizando de forma indebida la doctrina que establecemos». Siendo evidente que dicho peligro potencial existe, no puede ser obstáculo, sin embargo, para defender la interpretación correcta de las normas de perfil sancionador, como la que afecta al caso. El TS avisa que su doctrina:

[...] no prejuzga la validez o la corrección de los negocios jurídicos efectuados, en tanto que pudieran ser defraudatorios o celebrados en perjuicio de acreedores, ni priva a la Administración de las acciones que le incumben para rescindir civilmente el negocio jurídico o, en caso de que proceda, emprender la acción penal por alzamiento de bienes, precisamente frente a los criminalmente responsables, entre los que jamás podría encontrarse un menor de edad.

Tampoco entra el TS a juzgar una eventual responsabilidad del representante legal del menor, su padre en este caso, ya que esta cuestión no fue suscitada en los autos ni resulta precisa para resolver el recurso de casación. No obstante, el tribunal deja abierta la puerta a que en un futuro pudiera plantearse el interés casacional de este asunto.

### 3. Comentario crítico

Estamos, en nuestra opinión, ante una sentencia para felicitarse, donde el TS, lejos de redacciones farragosas o interpretaciones complejas de los preceptos tributarios, recupera el papel de intérprete, tal y como lo aprendimos en Derecho Romano: basado en los principios jurídicos elementales, que deben ser pocos y claros.

El abuso que los ciudadanos puedan hacer de los preceptos tributarios debe sancionarse a través de los instrumentos de los que el propio ordenamiento jurídico provee, pero en ningún caso ha de condicionar la interpretación ajustada de la norma. Esto ha hecho el TS en su sentencia objeto de análisis de 25 de marzo de 2021 cuando resuelve que no se puede derivar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad. Y no puede hacerse porque este tipo de responsabilidad, tal y como la ha querido configurar el legislador, no es, como parece deducirse de la evolución de la doctrina administrativa, una responsabilidad objetiva, sino que exige una conducta intencional del responsable que, en ningún caso, puede darse en un menor de edad, carente por ministerio de la ley, de capacidad de obrar en el mundo jurídico.

La actuación de un menor de edad a través de su representante legal, que suple su falta de capacidad para obrar, hace del todo incompatible su responsabilidad (en este caso, fiscal), respecto a conductas que requieren un elemento volitivo o intencional, como ocurre en la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT, donde la conducta obstructiva ha de tener por finalidad perjudicar la acción recaudatoria de la Administración tributaria. Es decir, no se puede imputar al menor por una intención que, de haberla, no es propia, sino que procede de su representante.

Esta sentencia del TS es importante no solo por situar al menor de edad en la esfera jurídica que le corresponde (la de los inimputables por ministerio de la ley), sino por reforzar el elemento subjetivo de culpabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT:

El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión –tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria– no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones.

Y es que la intencionalidad de la conducta habilitante de la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes se ha venido diluyendo en los últimos años a raíz de la doctrina jurisprudencial emanada de la AN, como indicaremos más adelante.

La cuestión de la responsabilidad de los menores de edad en relación con el supuesto regulado en el artículo 42.2 a) de la LGT, ya había sido resuelta tanto por los tribunales económico-administrativos como por los tribunales de justicia. Es curioso observar que en los dos supuestos que conocemos, el TEAR (un tribunal administrativo de «primera instancia») dio la razón al contribuyente, rechazando la derivación de responsabilidad, y solo por razón de un ulterior recurso de alzada planteado por la AEAT, la cuestión llegó ante el TEAC, que sí se mostró favorable en ambos casos a la pretensión administrativa de derivación de responsabilidad. En cuanto a los tribunales contenciosos, los criterios son contrapuestos: mientras que para el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco y para la AN el menor es responsable por los actos que, en su nombre, realiza su representante legal, para el TSJ de Madrid y, tras esta sentencia definitiva que comentamos, para el TS, no cabe extender la responsabilidad fiscal a un menor. Lo explicaremos con más detalle en las próximas páginas.

Como hemos apuntado anteriormente, la doctrina administrativa ha ido relajando en los últimos tiempos el elemento subjetivo de la conducta que constituye el presupuesto de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT: de un inicial dolo o malicia exigido expresamente por el artículo 131.5 a) de la Ley General Tributaria de 1963 (donde se introdujo por primera vez, en 1995, esta figura de responsabilidad tributaria personal), se ha pasado al actual *scientia fraudis* o simple conocimiento de la situación económica del deudor principal, por parte del presunto responsable (RTEAC de 19 de octubre de 2020, para unificación de doctrina, fundamento de derecho cuarto)<sup>1</sup>:

Por lo tanto, en el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo del Código

<sup>1</sup> RG 4572/2018 (NFJ079435).

Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, **pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT, deberá acreditar que este ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado.**

Esta evolución ha sido criticada en muchas ocasiones por algunos estudiosos del derecho tributario<sup>2</sup>, quienes han puesto de relieve que cuando la Administración tributaria recurre a la derivación de la responsabilidad (especialmente, en los últimos años), lo hace primando la facilidad de recaudación frente a las garantías que asisten a los contribuyentes. Explicamos a continuación varios ejemplos que afectan a esta figura de responsabilidad solidaria de «quienes causen 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» (art. 42.2 a) LGT).

En principio, la doctrina administrativa y la jurisprudencia han definido el concepto de ocultación, entendido no solo en un sentido físico (como desaparición material de los bienes), sino también en su significado jurídico (de traspaso de la titularidad de los mismos), lo cual ya supone una importante extensión del alcance de este tipo de responsabilidad. Así, se entiende que hay ocultación en el reparto de dividendos (Sentencia de la AN de 24 de junio de 2020<sup>3</sup>), o en determinadas operaciones de reestructuración empresarial que no responden a un motivo económico válido (STS de 6 de junio de 2014<sup>4</sup>). Pues bien, recientemente, el TEAC, en su Resolución de 16 de marzo de 2021<sup>5</sup> incluye también como ocultación aquellos casos en los que, aunque no hay transmisión de los bienes –los cuales siguen permaneciendo bajo la titularidad del deudor principal–, sí se produce una disminución del valor de los mismos que perjudica la acción recaudatoria (en el caso debatido, la constitu-

<sup>2</sup> Véase, Puebla Agramunt (2020, p. 250):

El legislador, preocupado por conseguir la autotutela del crédito más sencilla y cómoda, ha extendido sobremanera este supuesto de responsabilidad, cuando para exigirla, no debería prescindir, ni de la dogmática jurídica, ni de los derechos y garantías. Y con la regulación de este caso de responsabilidad, ha dado prevalencia al cobro, incluso de las sanciones, considerándolas únicamente como créditos, pasando por encima de principios como el de responsabilidad subjetiva, de inejecutividad de las sanciones y de personalidad de la pena, y orillando derechos como el de defensa y presunción de inocencia.

También muestran su parecer contrario a una regulación deficiente de la responsabilidad Ruiz Hidalgo (2015).

<sup>3</sup> Rec. núm. 702/2017 (NFJ081144).

<sup>4</sup> Rec. núm. 560/2012 (NFJ054733).

<sup>5</sup> RG 1036/2020 (NFJ081271).



ción de una garantía hipotecaria sobre el inmueble embargado, en garantía de ciertos créditos a favor de los presuntos responsables<sup>6</sup>):

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, aun no conllevando la pérdida por el deudor principal 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.

Por tanto, se observa como la Administración ha ido expandiendo el concepto de ocultación a efectos de permitir derivar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT, no solo a los supuestos que respetan literalmente el requisito establecido en la norma, esto es, la transmisión a terceros de los bienes del deudor para evitar que con los mismos se pueda hacer cobro de la deuda tributaria, sino a aquellos otros casos en los que, aun permaneciendo los bienes bajo la titularidad del deudor principal (es decir, en los que no hay transmisión, luego no se verifica el requisito legal), se ha realizado algún tipo de negocio que minorra el valor de los mismos, dificultando la posibilidad de realización por parte de la Administración tributaria.

El ejemplo más significativo de la relajación de las condiciones inicialmente requeridas para habilitar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT es la evolución, ya apuntada, de la exigencia del elemento subjetivo. La AN, en uno de sus últimos pronunciamientos sobre esta materia (Sentencia de 13 de febrero de 2020<sup>7</sup>), interpreta la eliminación de la malicia –que, originalmente, requería el art. 131.5 a) LGT de 1963 y ha desaparecido de la redacción del vigente art. 42.2 a) LGT 2003– como una manifestación clara de la voluntad del legislador de eliminar el dolo de la conducta habilitante de la responsabilidad solidaria por ocultación de los bienes del obligado tributario:

Así, con carácter general, cabe señalar que la «malicia» exigida por el artículo 131.5 LGT/1963 suponía una redundancia no solo innecesaria sino también perturbadora del sentido de esta responsabilidad; al menos porque bastan actos que preparen, provoquen, simulen o agraven una aparente insolvencia del deudor, **para lo que solo se precisa conocer o tener conciencia de esta posibilidad, no un es-**

<sup>6</sup> En el caso planteado, la constitución de una garantía hipotecaria sobre el bien inmueble, propiedad del deudor principal, minoraba hasta tal punto su valor que hacía presumir la imposibilidad de venta en subasta de dicho bien para hacer frente al crédito de la Hacienda Pública, por lo que se entendió la improcedencia de instar su enajenación, dado el coste de realización y su previsible nulo resultado.

<sup>7</sup> Rec. núm. 393/2018 (NFJ082075).

**pecífico ánimo de perjudicar.** La dicción del artículo 42.2 a) LGT/2003 permite entender que basta que los actos u omisiones tiendan objetivamente a la ocultación o transmisión de bienes, sin necesidad de que consumen su resultado.

Observamos que, de la exigencia inicial en 1995 de una conducta dolosa o maliciosa, se ha pasado actualmente a aceptar la derivación de la responsabilidad, no solo cuando existe culpa, sino también cuando hay un mero conocimiento de la situación económica del deudor respecto de la Hacienda Pública. Es más, encontramos pronunciamientos judiciales en los que dicho conocimiento incluso se presume (Sentencia de la AN de 2 de octubre de 2019<sup>8</sup>):

Los demandantes tuvieron conocimiento de que participaban en una acción de ocultamiento de bienes del padre. Esto se desprende de la estrecha vinculación entre donante y donatario que permite presumir que conocían la intención del donante de eludir hacer frente a su responsabilidad tributaria.

Esta objetivización de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT defendida por la AN, en consonancia con el parecer administrativo, es rechazada frontalmente por el TS en su sentencia de 25 de marzo de 2021, para quien la supresión del calificativo de «maliciosa» referente a la conducta definida en el precepto legal, «por más que pudiera sugerir cosa distinta», no evita que siga siendo necesaria una conducta «que implica conocimiento y voluntad» para que se cumpla el presupuesto de hecho subjetivo de la responsabilidad:

La conducta habilitante de la responsabilidad de «causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria» no es compatible con el caso fortuito, el puro desconocimiento o el descuido. Más bien sucede que, **ahora implícita y claudicante, se sigue requiriendo una conducta maliciosa y, por tanto, concedora y voluntaria, atributos que cabe negar, ex lege, a los menores que, como tales, carecen de capacidad de obrar.** Además, aun si por hipótesis concurriera mera negligencia, tampoco le podría ser imputada al menor como fuente de responsabilidad subjetiva.

Un supuesto similar al que es objeto del presente comentario, que ha tenido lugar en Cantabria, se planteó asimismo en la Comunidad de Madrid. El TEAR de Madrid, en Resolución de 28 de marzo de 2014<sup>9</sup>, dio la razón al contribuyente y rechazó la derivación de responsabilidad solidaria al menor de edad, considerándole no imputable por una conducta consciente:

<sup>8</sup> Rec. núm. 522/2017 (NFJ082250).

<sup>9</sup> Resolución 28/3022/2013.

En el recurso de reposición ya se alegó que el hecho de ser los donatarios menores de edad impide que pudieran ser conscientes de la conducta que presume la Administración y esta alegación fue desestimada en el acuerdo resolutorio del recurso con el fundamento de que, en el presente caso, es más fácil hacer esa presunción de conocimiento al ser el deudor el representante legal del donatario, al tratarse este de un menor de edad y, según consta en la escritura de donación, haber aceptado lo donado en nombre y representación de sus hijos, al ostentar junto a su cónyuge la patria potestad de los mismos. Este Tribunal no puede confirmar esa argumentación, pues lleva como consecuencia que la conducta consciente de colaboración en la ocultación o transmisión del bien se predica del representante del donatario pero no de este, que es a quien se declara responsable y a quien se le exige, con cargo a su entero patrimonio y no con una mera afectación del bien transmitido, el pago de la deuda resultante, siendo un menor de edad en el momento de realizarse la donación, **a quien no se le puede imputar una conducta consciente y al menos negligente como origen y causa de una atribución de responsabilidad.**

El *iter* procedimental de este recurso fue idéntico al que siguió la resolución estimatoria del TEAR de Cantabria de 31 de octubre de 2014, origen de la sentencia del TS que estamos comentando: la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT recurrió en alzada ante el TEAC y este, en Resolución de 28 de mayo de 2015<sup>10</sup> estimó el recurso interpuesto por la Administración tributaria, imputando al menor de edad los efectos de la conducta de su representante legal, sobre la base de que el artículo 42.2 a) de la LGT no establece ninguna excepción para el caso de que las personas declaradas responsables actúen por medio de representante, ya sea legal o voluntario.

Junto a este débil argumento del TEAC subyace la verdadera razón de la interpretación del Tribunal Central, expresada manifiestamente en la propia resolución: «Piénsese, además, que la interpretación seguida por el TEAR conllevaría la impunidad de toda ocultación producida mediante la donación de bienes a favor de los hijos menores de edad, con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública».

A favor de trasladar a los menores los efectos de la manifestación volitiva de sus representantes legales, el TEAC cita su propia Resolución de 21 de julio de 2010<sup>11</sup>, ratificada por la Sentencia de la AN de 19 de diciembre de 2011<sup>12</sup>, que, como única garantía para el menor, limita el alcance de su responsabilidad al valor del bien donado, en la consideración de que «no se le causa un perjuicio fuera de los límites del beneficio que, subrepticamente, pretende obtener [el donante] con la ocultación de bienes sustrayéndolos a la actuación de la

<sup>10</sup> RG 2457/2015 (NFJ058332).

<sup>11</sup> RG 2404/2009.

<sup>12</sup> Rec. núm. 571/2010 (NFJ045870).

Administración»<sup>13</sup>. Es también partidario de la responsabilidad del menor por los actos de sus representantes el TSJ del País Vasco (Sentencia de 4 de julio de 2019<sup>14</sup>) quien, como critica el TS respecto de la Sentencia de la AN de 15 de febrero de 2019, también confunde la capacidad de obrar (de la que carece el menor) con la capacidad jurídica o susceptibilidad de ser sujeto de derechos y obligaciones:

Para esta Sala, la cuestión carece de verdadera sustancialidad en la medida en que el menor de edad cuenta con capacidad jurídica plena y es sujeto activo y pasivo de relaciones jurídicas, siendo plenamente exigibles las obligaciones que contraiga por medio de quienes ejerzan sobre él la patria potestad o la tutela. [...] Cabe puntualizar que la declaración de responsabilidad solidaria debe sujetarse a los principios que presiden el *ius puniendi* del Estado solo cuando se trata de derivar la responsabilidad en el pago de las sanciones, de acuerdo con SSTs de 8 de diciembre de 2010 o 6 de julio de 2015, pero no cuando, como es el caso, la solidaridad y la pertinente declaración de responsabilidad no alcanza siquiera o no excede del pago íntegro de las liquidaciones tributarias.

La Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2015 fue recurrida por los declarados responsables ante el TSJ de Madrid, que, en Sentencia de 11 de abril de 2019<sup>15</sup>, anuló la derivación de responsabilidad a los menores, argumentando que un menor de edad no está capacitado para conocer el alcance de los actos que sus padres realizan en su nombre. Entiende asimismo el tribunal madrileño que con el fallo denegatorio no se produce perjuicio a la Hacienda Pública «en cuanto existen vías suficientes para hacer efectiva dicha responsabilidad en el pago de la deuda»<sup>16</sup>.

Pues bien, creemos que la Sentencia del TS de 25 de marzo de 2021 pone fin de manera definitiva a la controversia al descartar en cualquier caso la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT de los menores de edad.

Es interesante, asimismo, la matización que apunta la profesora Puebla Agramunt (2020, p. 231) quien, al comentar el auto de admisión a trámite<sup>17</sup> del recurso de casación que ha dado lugar a la sentencia del TS que estamos comentando, atisba cierta naturaleza sancionadora en la percepción que tiene el Alto Tribunal del artículo 42.2 a) de la LGT:

<sup>13</sup> Fundamento de derecho tercero, Sentencia de la AN de 19 de diciembre de 2011.

<sup>14</sup> Rec. núm. 496/2018 (NFJ075536).

<sup>15</sup> Rec. núm. 914/2018 (NFJ082252).

<sup>16</sup> En apoyo de esta interpretación, el TSJ de Madrid cita su Sentencia de 21 de junio de 2018 (rec. núm. 1511/2017 –NFJ071697–).

<sup>17</sup> Auto de la Sección Primera, Sala de lo Contencioso-Administrativo, del TS, de 21 de noviembre de 2019 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ075662–).

b) En relación con la pregunta anterior, si el dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión puede ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable; o si se pueden imputar tales elementos subjetivos a su representante legal, que actúa por cuenta de aquel, **en contradicción, al menos aparente, con el principio de personalidad de las sanciones, dada la naturaleza semejante a estas que ostentan las conductas definidas en el precepto como determinantes de la responsabilidad.**

En contra del carácter sancionador del expediente de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) se pronunció el TSJ de Extremadura, en Sentencia de 30 de junio de 2015<sup>18</sup>. Algunos autores, sin embargo, han observado cierta naturaleza sancionadora en figuras de responsabilidad, como la originada por ocultación de bienes, cuyo supuesto de hecho «es similar al tipo del alzamiento de bienes, lo que a nuestro juicio expresa un componente exclusivamente sancionador, aunque la cuantía derivada no incluya ninguna sanción al deudor principal» (Romero y Serantes, 2016, p. 55). De hecho, ya en 1999, Zabala Rodríguez-Fornós hablaba de la *especial* naturaleza de la responsabilidad solidaria prevista por el artículo 131.5 de la LGT, cuya finalidad no era la garantía o el afianzamiento de la obligación tributaria, sino el resarcimiento directo por actos obstativos de la ejecución de una deuda tributaria (Zabala Rodríguez-Fornós, 1999, p. 67).

En esta línea interpretativa, el TS ha declarado expresamente la naturaleza sancionadora de otros supuestos del mismo artículo 42 (concretamente, del art. 42.1 a) LGT, referido a la responsabilidad solidaria de quien causa o colabora en la comisión de una infracción tributaria, responsabilidad que se extiende a la sanción)<sup>19</sup>. Respecto del supuesto regulado en el artículo 42.2 a) de la LGT, pese a que el presupuesto habilitante de la responsabilidad no consiste en la comisión de un ilícito tributario –como ocurre en el caso del art. 42.1 a) del mismo texto legal–, si implica una actuación cuando menos irregular, calificada de ocultación de bienes y muy próxima, como se ha apuntado, al alzamiento, que ha de presuponer al menos concurrencia de conocimiento y voluntad. De ahí que el TS, en su Sentencia de 25 de marzo de 2021, indique taxativamente que la conducta descrita en la ley para habilitar la derivación de responsabilidad solidaria («causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria») es incompatible con el caso fortuito, el desconocimiento o el descuido. No se puede «ocultar para perjudicar» por casualidad. Es la causalidad o finalidad del comportamiento, exigida por la norma, la que determina necesariamente la existencia de dolo (voluntad) o, cuando menos, culpa (conocimiento).

Dicho razonamiento permite al TS concluir la naturaleza sancionadora de la norma contenida en el artículo 42.2 a) de la LGT:

<sup>18</sup> Rec. núm. 464/2014 (NFJ059741): «A lo que añadimos que no estamos ante un procedimiento administrativo sancionador» (fundamento de derecho sexto).

<sup>19</sup> Sentencia del TS de 6 de julio de 2015, rec. núm. 3418/2013 (NFJ059217).

El adjetivo «maliciosa» que complementa al sustantivo ocultación –de la que, además, el responsable es causante o colaborador, con la finalidad de impedir su traba– hace referencia inequívoca a conductas o actitudes que reclaman una responsabilidad no solo personal, sino de índole sancionadora, además a título de dolo, excluyendo por tanto la culpa o negligencia. Es una norma sancionadora especial, con arreglo a nuestra reiterada jurisprudencia, lo que implica, en una primera aproximación al caso, que si no hay dolo no hay responsabilidad.

Cierto es que la norma aplicable temporalmente al caso enjuiciado era el artículo 131.5 a) de la LGT de 1963, que incluía en la descripción de la conducta el término aludido (maliciosa), el cual ha desaparecido en la definición actual del tipo. Aplicar la doctrina del TS en toda su extensión (es decir, tener que demostrar la intención dolosa del responsable para que prospere la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) LGT), significaría echar por tierra la construcción doctrinal, defendida principalmente por la AN, de que actualmente basta la *scientia fraudis* (el mero conocimiento de que con la conducta se perjudica la acción recaudatoria), para habilitar la derivación de responsabilidad (por citar solo las del último año: Sentencia de la AN de 13 de febrero de 2020<sup>20</sup>, 2 de marzo de 2020<sup>21</sup>, 10 de junio de 2020<sup>22</sup>, 1 de julio de 2020<sup>23</sup>, 13 de octubre de 2020<sup>24</sup>, 24 de no-

<sup>20</sup> Rec. núm. 393/2018 (NFJ082075). Indica la sentencia, ya citada anteriormente: «Conviene también reiterar que el elemento subjetivo no precisa de intencionalidad, que es bastante con el comportamiento culposo» (fundamento de derecho sexto).

<sup>21</sup> Rec. núm. 358/2018. Sobre la intencionalidad, indica la sentencia que «el art. 42.2 a) LGT no exige una conducta dolosa, sino simplemente un conocimiento de que con su conducta puede ocasionarse un perjuicio» (fundamento de derecho quinto).

<sup>22</sup> Rec. núm. 632/2018.

<sup>23</sup> Rec. núm. 1193/2018 (NFJ078950). Esta sentencia reproduce pronunciamientos anteriores del mismo órgano judicial, en los que la AN interpreta que se cumple el elemento subjetivo de la conducta por el conocimiento que debían tener los presuntos responsables, respecto del contenido de la respuesta de la DGT a la consulta planteada por la sociedad que había repartido los dividendos que la despatrimonializaron:

El recurrente tenía pleno conocimiento y conciencia de los acuerdos de las Juntas Generales, asumiendo plenamente los mismos, aprobados por unanimidad y sin objeción de voto. Y tenía toda la capacidad de comprender la situación que se creaba con ese reparto de dividendos que, por supuesto, acepta por los beneficios que ello le produjo, a sabiendas de que se estaba despatrimonializando la sociedad y no pudo hacer frente a sus deudas (fundamento de derecho décimo).

<sup>24</sup> Rec. núm. 536/2018 (NFJ081082):

**La parte recurrente insiste a lo largo de su demanda en la falta del elemento de la culpabilidad** para que se admita la derivación de responsabilidad, **pero tal elemento no es exigible** para que se dicte una resolución como la que ahora se impugna. Así se ha establecido en multitud de sentencias que pasamos a mencionar en los párrafos siguientes (fundamento de derecho tercero).

viembre de 2020<sup>25</sup> y 30 de noviembre de 2020<sup>26</sup>). No obstante, esa parece ser la idea que se desprende de la sentencia del TS cuando indica:

[...] en nuestra opinión, lo decisivo, en el artículo 131.5 a) LGT de 1963 –aplicable *ratione temporis*–, en buena medida reproducido por el art. 42.2 a) LGT 2003, **del que es precedente reconocible, por más que en este queden desleídas las exigencias subjetivas [...]**».

La doctrina de que, con relación a la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT no se puede hacer responsable al menor por los actos llevados a cabo por su representante legal, acuñada de forma taxativa en la sentencia del TS objeto de este análisis, tiene sentido precisamente si se comparte la idea de que esta responsabilidad reviste un sesgo sancionador: la ley convierte en responsable de la deuda a un tercero por el hecho de haber ayudado al obligador principal a ocultar sus bienes, con la intención de perjudicar el cobro por la Hacienda Pública.

El elemento subjetivo o volitivo del tipo resulta fundamental para declarar procedente la derivación de responsabilidad, no tanto como el hecho de haber resultado beneficiado por el acto de ocultación, circunstancia que, en el caso de autos, no es más que la consecuencia lógica de la capacidad jurídica (que no de obrar) del menor de edad. Es decir, dado que un menor es susceptible de ser titular de bienes y derechos, la aceptación de la donación por parte del representante legal del menor ciertamente incrementa el patrimonio de este, pero tal beneficio no puede sustituir la ausencia del elemento de culpabilidad en la conducta del menor, al que no se puede trasladar los efectos de la intencionalidad de su representante legal. Otra interpretación implicaría, en palabras del TS, objetivar la responsabilidad del artículo 131.5 a) de la LGT 1963 y la del artículo 42.2 a) de la LGT actual, en contra de la letra y el espíritu de ambas normas:

e) Si se examina el asunto, además, desde la perspectiva civil, la menor no ha obrado –ni causado, colaborado u ocultado– en este asunto en un sentido propio, pues carecía de capacidad de obrar (art. 30, *contrario sensu*, así como 314 y siguientes del Código Civil), de suerte que sus actos jurídicos, respecto de la titulari-

<sup>25</sup> Rec. núm. 951/2018 (NFJ082100).

<sup>26</sup> Rec. núm. 502/2018 (NFJ082251). En relación con la intencionalidad, la sentencia declara que:

[...] lo relevante es que los declarados responsables hayan tenido conocimiento de la existencia de una deuda tributaria y hayan actuado con el fin de eludir su pago... En todo caso, además, el art. 42.2 a) no exige la concurrencia de fraude, bastando la mera consciencia de que se está provocando un entorpecimiento a la acción recaudatoria. La parte demandante insiste en su demanda que era ajena al responsable subsidiario y ajena al expediente tributario. Conviene también reiterar que **el elemento subjetivo no precisa de intencionalidad, que es bastante con el comportamiento culposo** (fundamento de derecho cuarto).

dad de derechos y obligaciones, ha de realizarlos por ellos su representante legal, en este caso, su padre. Por tanto, **considerar que la adquisición jurídica de la donación de la nuda propiedad de un inmueble en su patrimonio, por razón de su capacidad jurídica –que no de obrar– le inculpa, pese a la carencia de conocimiento, de comprensión y de voluntad del acto jurídico, es objetivar la responsabilidad, aún penal, en contra de la letra y del espíritu del artículo 131.5 a) LGT 1963, versión de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 42.2 a) LGT actual.**

En conclusión, en nuestra opinión, la sentencia del TS, más allá de dejar clara la inimpugnabilidad de los menores de edad en relación con el supuesto de responsabilidad solidaria regulado en el actual artículo 42.2 a) de la LGT, es relevante porque incide en la naturaleza sancionadora de esta figura de responsabilidad tributaria, destacando la necesidad de que quede acreditada la culpabilidad (bien sea en el sentido de conocimiento, comprensión o de voluntad) como elemento esencial de la figura, para que resulte procedente la derivación de responsabilidad.

## Referencias bibliográficas

Puebla Agramunt, Nuria. (2020). *La deriva de la responsabilidad tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi.

Romero, Carlos y Serantes, Francisco. (2016). *Responsables y responsabilidad tributaria*. Ciss.

Ruiz Hidalgo, Carmen. (2015). La declaración de responsabilidad del artículo 42.2 a) de

la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT. *Revista Técnica Tributaria*, 109.

Zabala Rodríguez-Fornós, Arturo. (1999). La responsabilidad solidaria por conductas obstativas del embargo en el apremio administrativo. *Tribunal Fiscal*, 109.

## Bibliografía

Galapero Flores, Rosa. (2009). Derivación de responsabilidad por ocultación de bienes o incumplimiento o levantamientos de embar-

gos en el procedimiento de apremio (Resolución del TEAC de 27 de enero de 2009). *Quincena Fiscal*, 15.