Roj: STS 1158/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1158

Id Cendoj: **28079130022021100138**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **25/03/2021**
Nº de Recurso: **3172/2019**
Nº de Resolución: **440/2021**
Procedimiento: **Recurso de casación**
Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 440/2021

Fecha de sentencia: 25/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3172/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/03/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3172/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 440/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de marzo 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 **3172/2019**, interpuesto por el Procurador don Ignacio Argos Linares, en nombre y representación de **DOÑA Lourdes ,** contra la sentencia de 15 de febrero de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso nº 729/2017. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.**

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

***PRIMERO.*- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 15 de febrero de 2019, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] **DESESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo nº 729/2017 , interpuesto por Dª Lourdes , **menor** de **edad** representada por sus padres, e interviniendo el Procurador D. Ignacio Argos Linares, contra la Resolución impugnada en autos y expresada en el fundamento de derecho primero, la cual se confirma por ser conforme a derecho. Condenar a la parte recurrente al pago de las costas causadas en esta instancia [...]".*

***SEGUNDO.*- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada la sentencia, el procurador Sr. Argos Linares, en el nombre indicado, presentó el 4 de abril de 2019, escrito de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican en él como normas infringidas los artículos 9.3 de la Constitución Española y 131.5.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT de 1963) -actualmente, artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)-.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 13 de mayo de 2019, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera. El procurador Sr. Argos Linares, en la representación acreditada, ha comparecido el 17 de mayo de 2019, como recurrente. El Ministerio Fiscal ha comparecido el 24 de mayo de 2019 y el Abogado del Estado, el 14 de junio de 2019 ambos como recurridos, dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

***TERCERO.*-Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en virtud de auto de 21 de noviembre de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] a) Determinar si cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT a un **menor** de **edad**, en aquellos supuestos en que la actuación que se le impute sea como causante o colaborador en la **ocultación** o transmisión de **bienes**, lo que constituye el hecho determinante de su responsabilidad solidaria, cuando el negocio jurídico que supuestamente da lugar a la **ocultación** o transmisión -en este caso la donación de la nuda propiedad de un bien- se ha llevado a cabo por medio de su representante legal, pero por cuenta de tal **menor**, que adquiere en su propio patrimonio.*

*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 **pueden** 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 aquél, en contradicción, al menos aparente, con el principio de personalidad de las sanciones, dada la naturaleza semejante a éstas que ostentan las conductas definidas en el precepto como determinantes de la responsabilidad [...]".*

2. Se interpuso recurso de casación por escrito de 22 de enero de 2020, en el que se mencionan como normas infringidas las citadas arriba, solicitando se case y anule la sentencia recurrida y se estime el recurso de casación *"[...] dictando nueva sentencia declarando nulo de pleno derecho el citado acto administrativo de derivación de responsabilidad solidaria contra la **menor** de **edad**, Dª. Lourdes [...]".*

***CUARTO.*- Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 2 de marzo de 2020, en el que solicita: *"[...] interpretando el artículo 42.2.a) LGT/2003 (artículo 131.5.a) LGT/1963 , ratione temporis) en la forma propuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida [...]".*

El Ministerio Fiscal presentó escrito de alegaciones el 4 de marzo de 2020, en el que considera: *"[...] que PROCEDE DESESTIMAR, en los términos ya expresados, el presente recurso de casación. Con imposición de las costas al recurrente, las causadas a su instancia y las comunes por mitad, ex art. 93.4 de la LJCA [...]".*

***QUINTO*.- Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 16 de marzo de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

***PRIMERO*.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia de la Audiencia Nacional (Sección 7ª) que aquí se impugna es acertada, puesto que interpreta que cabe exigir a los **menores** de **edad** la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 131.5.a) LGT de 1963 -vigente cuando se celebró el negocio jurídico de donación a la recurrente de la nuda propiedad de un inmueble-.

En concreto, las cuestiones que suscita el auto de admisión del recurso de casación, como merecedoras de pronunciamiento judicial de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, requieren la determinación de si cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT -antes art. 131.5.a) LGT 1963- a un **menor** de **edad**, en aquellos supuestos en que la actuación que se le impute lo sea como causante o colaborador en la **ocultación** o transmisión de **bienes**, lo que constituye el hecho determinante, en la ley, de su responsabilidad solidaria, cuando el negocio jurídico que daría lugar a la **ocultación** o transmisión -aquí, la donación de la nuda propiedad de un bien- se ha celebrado por medio de su representante legal, por cuenta de tal **menor**, que adquiere en su propio patrimonio.

***SEGUNDO*.- Precisión de índole procesal.**

Conviene aclarar, previamente, que la llamada al recurso de casación del Ministerio Fiscal, formalmente propuesta en calidad de parte recurrida, tenía por exclusivo objeto la defensa en juicio de la recurrente Sra. Lourdes , en tanto ésta era **menor** de **edad**. Sucede, sin embargo, que la recurrente adquirió sobrevenidamente la mayoría de **edad** cuando se dedujo el recurso de casación -sin que su condición de **menor**, representada por sus padres, impidiera la sustanciación y resolución del litigio en la instancia, ante la Audiencia Nacional, sin la presencia del propio Ministerio Público, lo que equivale a la presunción de que sus representantes legales, sus padres, no mantenían conflicto de intereses entre sí o respecto de la hija **menor**-.

Siendo así las cosas, la intervención del Ministerio Fiscal en esta fase procesal resulta innecesaria e improcedente, pues la relación jurídico-procesal, en este recurso de casación, queda plenamente constituida, del lado subjetivo, entre la recurrente, ya mayor de **edad** y con plena capacidad de obrar y procesal, sin restricciones; y la Administración autora de los actos administrativos respaldados en la sentencia.

***TERCERO*.- Hechos, antecedentes y resoluciones precedentes.**

Según el auto de admisión, en su fundamentación jurídica, manifestada en los fundamentos segundo y siguientes, los hechos son los que ahora se indican:

"[...] SEGUNDO.- Del expediente administrativo y de la sentencia impugnada se obtienen los siguientes hechos relevantes para decidir sobre la admisión a trámite del presente recurso de casación, ordenados cronológicamente:

1º) La entidad Nocaster, S.L., se constituyó en escritura de 28 de junio de 1991, inscrita en el Registro Mercantil el 20 de agosto de 2001, de la que era administradora única, según escritura de 29 de mayo de 1998, doña Eva María , madre de la ahora recurrente, doña Lourdes .

2º) El 7 de abril de 2004 se iniciaron actuaciones inspectoras referidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas [«IRPF»], retenciones de trabajadores y profesionales; e impuesto sobre el valor añadido [«IVA»], retenciones a cuenta de capital inmobiliario, ejercicios 2002, 2003 y primer trimestre del 2004, así como el correspondiente procedimiento sancionador por tales hechos, en relación con la mencionada mercantil.

3º) El 4 de junio de 2004 doña Eva María cesó en dicho cargo.

*4º) Mediante escritura pública de 16 de junio de 2004, doña Eva María donó a su hija (entonces **menor** de **edad** y representada por su padre, don Ruperto , anterior apoderado de la citada sociedad) la nuda propiedad de la finca que constituía la vivienda habitual de ambas, ubicada en el municipio de DIRECCION000 (Cantabria).*

5º) El 16 de julio de 2004 se acordó la disolución de la citada sociedad.

6º) En cuanto a las actuaciones inspectoras, se suscribieron actas de conformidad el 7 de octubre de 2004, estando representada la sociedad por el síndico de la quiebra seguida ante el Juzgado de lo Mercantil nº 3 de Santander, siendo calificada como culpable por sentencia de la AP de Cantabria de 26 de septiembre de 2007 . Y, el 22 de octubre de 2008 , tras actuaciones ejecutivas, se declara fallida a Nocaster, S.L.

*7º) El 8 de marzo de 2012 se iniciaron las actuaciones para la derivación de responsabilidad a doña Eva María de las **deudas** tributarias contraídas por la citada mercantil, siendo declarada **responsable** subsidiaria el 1 de agosto de 2012, por la cantidad de 477.249,70 euros.*

*8º) La Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Cantabria dictó el 11 de febrero de 2013 acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria a doña Lourdes , por las **deudas** de su madre, doña Eva María , siendo declarada **responsable** solidaria, como causante o colaboradora, por resolución de 26 de junio de 2012.*

9º) Contra el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria se planteó reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo- Regional [«TEAR»] de Cantabria, estimada por resolución de 31 de octubre de 2014.

10º) Frente a dicha resolución del TEAR, la directora del Departamento de recaudación de la AEAT interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»] el cual, en resolución del 31 de mayo de 2017, acordó estimar dicho recurso.

11º) Contra el acuerdo del TEAC, doña Lourdes , representada por sus padres, interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que fue desestimada por la sentencia que es objeto del recurso de casación que ahora nos ocupa [...]".

"**[...] TERCERO.-1.** Es aplicable *ratione temporis* al caso el artículo 131.5.a) de la LGT de 1963, redactado por el artículo único de la Ley 25/1995, 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria («B.O.E.» 22 julio), que establecía que: «Responderán solidariamente del pago de la **deuda** tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los **bienes** o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas: Los que sean **causantes o colaboren en la ocultación maliciosa** de **bienes** o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba».

Por su parte, el vigente artículo 42.2.a) LGT prevé lo siguiente, textualmente: «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: Las que sean causantes o colaboren en la **ocultación** o transmisión de **bienes** o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria».

2. Es preciso recordar que el artículo 35.2 LGT dispone lo siguiente:

«[...] 2. Entre otros, son obligados tributarios:

a) Los contribuyentes.

b) Los sustitutos del contribuyente.

c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.

d) Los retenedores.

e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.

f) Los obligados a repercutir.

g) Los obligados a soportar la repercusión.

h) Los obligados a soportar la retención.

i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.

j) Los sucesores.

k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

[...] 5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.

[...] 7. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior»".

"**[...] CUARTO.-1.** La sentencia de instancia [FJ 5º] entiende que procede confirmar la declaración de responsabilidad solidaria de la actora, que era menor de edad, de la deuda tributaria contraída por su madre como responsable subsidiaria de las deudas ocasionadas, a su vez, por la mercantil deudora principal, razonando al respecto lo siguiente:

«Examinado el expediente administrativo, en particular el acuerdo de derivación de responsabilidad y la derivación queda centrada en el art. 131.5.a. Ley 230/1963 . El presupuesto objetivo se ha producido con la escritura de donación a Dª Lourdes de la nuda propiedad del inmueble, la cual ha actuado en el mundo jurídico bajo la representación de su padre D. Ruperto , y se ha producido esa donación con el objetivo y exclusiva finalidad de ocultar bienes a la Administración tributaria que pudiera hacer efectivos para el cobro de sus créditos, existiendo una connivencia una colaboración necesaria para ello. El propio acuerdo de derivación relata con absoluta claridad que no existe una causa justificada para esa donación a un menor de edad cuando existen hermanos mayores, y cuando resulta que el deudor subsidiario, que es administrador único de la entidad deudora principal, y que no ha satisfecho las deudas tributarias, no es otra que la madre de la menor. Es obvio, que tanto la madre de Dª Lourdes era consciente que efectuaba una donación con el único objetivo de sustraer bienes con los que hacer efectivos las deudas tributarias, provocando un vaciamiento en su patrimonio, y por otro lado Dª Lourdes con la aceptación de la donación a través de su padre, a través del que se expresa en el mundo jurídico pues es su representante legal, está colaborando de manera consciente y voluntaria en la ocultación de esos bienes para que no se haga efectiva la deuda.

Este Tribunal, por tanto, considera que existe responsabilidad solidaria de Dª Lourdes que aun cuando fuese y sea menor de edad, en el mundo jurídico está representada por su padre y debe asumir las consecuencias de esa representación legal.

Por lo expuesto, procede desestimar el presente recurso contencioso administrativo"».

***CUARTO*.- Consideraciones jurídicas sobre la naturaleza y fines de la responsabilidad solidaria exigida a la menor.**

1. Es necesario centrar el problema jurídico suscitado, recordando que, en la extraña y poco precisa regulación legal de los responsables, sea solidaria o subsidiaria esa responsabilidad; sea de la deuda en sí misma considerada o de las sanciones; se articule en sede de liquidación o aplicación de la deuda o en vía recaudatoria, al menos cabe establecer, conforme a una muy reiterada doctrina de la Sala, que en aquellos casos en que la ley exige, como desencadenante de la responsabilidad, una determinada conducta intencional, como es el caso, la responsabilidad que la ley reconoce -es cierto que como medio de garantía de la deuda, de su íntegra satisfacción- estamos en presencia de una responsabilidad subjetiva, no meramente objetiva.

Expresado con 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.

Se ha de aplicar lo anteriormente expuesto a la causa de responsabilidad solidaria establecida, bajo la vigencia de la LGT precedente, en el artículo 131.5.a), que despliega sus efectos en el ámbito de la recaudación de las deudas ya aplicadas, pero también, aunque en fórmula algo más diluida, al menos en apariencia, se requiere en el vigente artículo 42.2.a) LGT -pues no de otro modo cabe interpretar la locución *"...sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria"* , lo que remite a una conducta que implica conocimiento y voluntad, por más que la supresión de la palabra *maliciosa* pudiera sugerir cosa distinta.

La conducta habilitante de la responsabilidad de *"...[C]ausar 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, conocedora 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.

2. La parte recurrente considera, en síntesis, que no resulta ajustada a Derecho tal exigencia de responsabilidad solidaria que ahora nos corresponde examinar, al no cumplirse el requisito de que la conducta realizada por la **responsable** solidaria, como causante o colaboradora, pueda ser calificada de maliciosa (en los términos literales de la fórmula legal de la Ley 20/1995, que es la aquí aplicable, ya que doña Lourdes era **menor** de **edad** en el momento en que se llevó a cabo la aceptación de la donación de la nuda propiedad del inmueble, cuya transmisión es considerada vehículo de **ocultación** o transmisión de **bienes**, hecho causante de esa responsabilidad.

3. Este Tribunal Supremo considera que la sentencia de instancia, de la Sección 7ª 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 a ese 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 la 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.

4. En nuestra opinión, lo decisivo, en el artículo 131.5.a) LGT de 1963 -aplicable *ratione temporis*-, en buena medida reproducido por el 42.2.a) de la LGT 2003, vigente, del que es precedente reconocible, por más que en éste queden desleídas las exigencias subjetivas, la fuente de responsabilidad solidaria consistía en lo siguiente:

*"[...] 5. Responderán solidariamente del pago de la **deuda** tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los **bienes** o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:*

*a) Los que sean causantes o colaboren en la **ocultación** maliciosa de **bienes** o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba [...]".*

Hay varios aspectos de la cuestión que deben ser objeto de comentario, en tanto afectan o condicionan esta responsabilidad solidaria:

a) que 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 sólo 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. Y a una **menor** de **edad** (Dª. Lourdes 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 de culpa; o toda posibilidad legal de ser causante o colaborador en una **ocultación** de **bienes** ni de perseguir finalidad alguna de sustraer los **bienes** a su traba o ejecución.

b) No cabe olvidar que, además -manteniendo el examen del caso bajo la Ley de 1963-, cuando se habla de *obligaciones tributarias* -como objeto de la extensión de la responsabilidad solidaria- en el artículo 38 y también en el 131.5.a) LGT 1963, se incluyen las sanciones, que formaban parte entonces de la **deuda** tributaria y se exigían conjuntamente con ésta, como un concepto económico más de la **deuda**, lo que significa que estamos ante un tipo sancionador *sui generis*, ajeno a la sistemática de la LGT, pero sujeto siempre al principio culpabilístico, como hemos **declarado** reiteradamente. De hecho, la responsabilidad inicial de la empresa y la subsidiaria de la administradora, madre de la recurrente, incluía entre las **deudas** derivadas las sanciones impuestas.

c) No en vano, el tipo descriptivo del artículo 38 de la antigua LGT de 1963 culminaba la enunciación del presupuesto de la responsabilidad solidaria añadiendo, como sujetos, además de a quienes sean causantes, a quienes -también dolosamente- *"colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo, en las infracciones tributarias calificadas de defraudación"*. Y la norma creada en 1995 que cursa como precedente del actual artículo 42.2.a), del mismo modo, y quizá con mayor claridad, configuraba la responsabilidad en el campo recaudatorio de igual modo, de suerte que tal responsabilidad no era puramente objetiva, atenta sólo al vaciamiento patrimonial, logrado o intentado, sino exigente de un obrar malicioso con la finalidad de defraudar a la **Hacienda**, algo que los **menores** no **pueden** hacer -y, si lo hacen, por lo que no se les puede imputar ni sancionar-.

d) Pues bien, según muy reiterada y conocida doctrina jurisprudencial nuestra, la extensión a una persona ajena a la relación tributaria y a la capacidad económica gravada, de una sanción, fruto de la infracción cometida por otro, es también una sanción y le son exigibles, por imperativo constitucional (art. 25 CE), las garantías

penales de legalidad, tipicidad y culpabilidad, así como el derivado del principio de personalidad de la pena -extensible a la sanción administrativa, que participa de la misma sustancia que aquélla-.

En otras palabras, aquí se ha trasladado a la menor la responsabilidad subjetiva, por causar o colaborar en las infracciones cometidas por el deudor principal -en este caso, se exige la responsabilidad solidaria del responsable subsidiario de la sociedad primeramente obligada, en cascada o de segundo grado-, por el importe, entre otras deudas, de sanciones de multa, prescindiendo de todo elemento subjetivo, que la ley exige cuando limita esta clase de responsabilidad a quien obre maliciosamente, atributo o elemento subjetivo del que, por definición, están excluidos los menores de edad.

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 titularidad 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.

f) No cabe desconocer que el asunto llegó a la Audiencia Nacional a través de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- que estimó un recurso de alzada impropia entablado por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, frente a la resolución del TEAR de Cantabria que anuló la responsabilidad, y que consideramos plenamente acertada. 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 sólo la posición del interesado, sino la seguridad jurídica misma, como ocurre en el caso debatido.

***QUINTO*.- Respuesta a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión del recurso de casación y jurisprudencia que se establece al respecto.**

Se establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

1) 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) 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.

Esto es, 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 aquél, aunque adquiera éste en su patrimonio.

2) 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. 1280.1 y 633 C.C.) 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) No cabe ahora que nos pronunciemos 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) LGT vigente, al representante legal del menor, que actúa por cuenta de éste 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 el interés casacional objetivo necesario a tal fin jurisprudencial.

***SEXTO.*- Aplicación al asunto de la mencionada doctrina.**

Lo anteriormente declarado, por su interés casacional, como doctrina, nos lleva a la necesidad de acoger el recurso de casación, al que ha lugar, dado el desacierto de la sentencia impugnada, en tanto considera, a la postre, en criterio contrario al que hemos establecido, que cabe que un menor de edad responda solidariamente de los hechos de otro, en este caso de un responsable subsidiario -la madre de la menor- por ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

Consecuentemente, debe ser casada la sentencia y anulada, con estimación del recurso contencioso-administrativo objeto de incorrecta desestimación, con declaración de nulidad, con todos los efectos legales, de los actos administrativos impugnados en la instancia, de orden recaudatorio o revisorio.

Somos conscientes de que la conclusión alcanzada podría entenderse, indebidamente, como una especie de habilitación o *nihil obstat* a que se abriera una vía defraudatoria, utilizando para ello de forma indebida la doctrina que establecemos. En ella, debemos esclarecer, no se efectúa juicio alguno, en un sentido o en otro, sobre la legalidad y eficacia de los negocios efectuados ni sobre la subsunción de los hechos acreditados en el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 131.5.a) LGT de 1963 y, con posterioridad, en el vigente 42.2.a) de la LGT de 2003. Nos limitamos, por el contrario, a declarar que la presencia de un menor, como adquirente, no permite atribuirle, por la condición de tal, la responsabilidad que se le ha exigido, no ya a Dª Lourdes como adquirente, por medio de su padre y representante legal en el negocio traslativo en que supuestamente se materializó la ocultación o transmisión de bienes en fraude de acreedores -la Hacienda pública-, sino a su patrimonio, objetiva y abstractamente considerado.

Por tanto, que ese potencial peligro exista no nos permite interpretar las normas, en este caso de perfil sancionador, en un sentido amplio y corrector de su significado no sólo gramatical, sino lógico, sistemático y teleológico. Sin embargo, nuestra doctrina no prejuzga, es de repetir, la validez o la corrección de los negocios jurídicos efectuados, en tanto 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.

Estas conclusiones, además, nos llevan a soslayar el examen de otras cuestiones suscitadas en el recurso de casación sobre la eventual prescripción extintiva, el carácter lícito y justificado de la transmisión gratuita de la nuda propiedad del inmueble que constituía la vivienda familiar, gravado además con una considerable hipoteca; o el *quántum* de la derivación de responsabilidad. Tales razones quedan sin objeto, a los fines doctrinales, cuando ya hemos establecido que, al margen de ellas y de su potencial efecto, no cabe trasladar la responsabilidad solidaria de los artículos 131.5.a) LGT 1963 y su correlativo 42.2.a) LGT de 2003 a quien es menor de edad.

Es claro, pues, que la sentencia recurrida adolece de una grave equivocación jurídica cuando sustenta su fallo, sintéticamente, en la afirmación de que *"...con la aceptación de la donación a través de su padre, a través* (sic) *el que se expresa en el mundo jurídico pues es su representante legal, está colaborando de manera consciente y voluntaria en la ocultación de esos bienes para que no se haga efectiva la deuda"*. No puede haber duda de que el menor, que como hemos dicho reiteradamente carece de capacidad de obrar, y por ende de obligarse jurídicamente *per se*, no puede colaborar (menos aún de manera consciente y voluntaria) en la ocultación de bienes, pues tales conceptos normativos -colaboración, causación, consciente, voluntaria, ocultación, transmisión, finalidad, maliciosa, etc., son privativos de quienes gozan de capacidad de obrar, entre quienes no se encuentran los menores de edad, bajo ningún concepto.

***SÉPTIMO.*- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad. A tenor del artículo 139.1 LJCA, respecto de las costas de la instancia, las dudas razonables sobre la interpretación de las normas aplicables, determina que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia, como doctrina jurisprudencial .

2º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Ignacio Argos Linares, en nombre de **DOÑA Lourdes ,** contra la sentencia de 15 de febrero de 2019, de la Sección Séptima de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 729/2017, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 729/2017, interpuesto contra la resolución del TEAC de 31 de mayo de 2017 y, en su virtud, declarar la nulidad de ésta, por contraria a Derecho, recuperando la nulidad del acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria que decretó la resolución del TEAR de Cantabria de 31 de octubre de 2014.

4º) No hacer declaración expresa sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

"El Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés votó en sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de las Sección Segunda D. José Antonio Montero Fernandez".