



Roj: **ATS 12364/2019 - ECLI:ES:TS:2019:12364A**

Id Cendoj: **28079130012019201768**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **21/11/2019**

Nº de Recurso: **3172/2019**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **TEAC, 31-05-2017,**  
**SAN 619/2019,**  
**ATS 12364/2019,**  
**STS 1158/2021**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Fecha del auto: 21/11/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3172/2019

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: JRAL

Nota:

R. CASACION núm.: 3172/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Excmos. Sres.



D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Jose Luis Requero Ibañez

D. Cesar Tolosa Tribiño

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 21 de noviembre de 2019.

## HECHOS

**PRIMERO.- 1.** El procurador don Ignacio Argos Linares, en representación de doña Constanza, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 15 de febrero de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 729/2017, sobre responsabilidad de deudas tributarias.

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos las siguientes normas que reputa que forman parte del derecho estatal: los artículos 9.3 de la Constitución española ["CE"] y 131.5.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) ["LGT/1963"] -actualmente, artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]-.

Por otra parte, denuncia la existencia de una infracción procesal, por la omisión de la cuestión prejudicial planteada en la instancia, tendente a la suspensión del procedimiento hasta que adquiriera firmeza la declaración de responsabilidad subsidiaria de la progenitora de la actora, origen de la derivación de la responsabilidad solidaria a su hija.

**3.** Razona que las infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada, pues considera que: **(i)** se ha causado indefensión a la demandante, atentándose contra el principio de seguridad jurídica, al declararla responsable solidaria después de ocho años; **(ii)** no se ha probado la existencia de una conducta maliciosa con intención de ocultar el bien donado por la madre a su hija; y **(iii)** resulta equivocada la postura de la Sala de instancia a favor de la imputabilidad de un menor de edad como responsable solidario, ya que la posición doctrinal mayoritaria, así lo asevera, se inclina por lo contrario.

**4.** Justifica que el recurso tiene interés casacional objetivo, ya que:

**4.1.** La sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas del Derecho estatal que fundamentan el fallo contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) -"LJCA"-], haciendo mención a las - sic- sentencias de 30 de abril y 21 de septiembre de 2012, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla.

**4.2.** En la sentencia discutida se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA] si se toma en consideración que "[...] está en debate la inimputabilidad de un menor de edad en el ámbito tributario/administrativo y más concretamente en un expediente de derivación de responsabilidad solidaria".

**4.3.** Concorre la presunción del artículo 88.3.b) LJCA, por cuanto considera que "[...] la Sentencia impugnada se ha apartado, consideramos que por una errónea interpretación de los hechos o, en su caso, con todo respeto hacia el Tribunal, deliberadamente, de la jurisprudencia y doctrina existente al considerarla errónea".

**SEGUNDO.-** La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de mayo de 2019, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo y dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 de la LJCA, tanto doña Constanza - recurrente-, como la Administración General del Estado -recurrida-.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis, Magistrado de la Sección.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.- 1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo, la recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA), y la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2).



Es preciso destacar que la recurrente era menor de edad en la fecha en que se dictó la sentencia aquí impugnada (15 de febrero de 2019), habiendo alcanzado la mayoría de edad el NUM000 siguiente, es decir, antes de la fecha de presentación del escrito de preparación (5 de abril) y del auto de la Sala de instancia teniendo por preparado dicho recurso (13 de mayo), así como de su personación ante el Tribunal Supremo (16 de mayo posterior, teniéndose por personada en diligencia de ordenación de 1 de julio de 2019).

En consecuencia, por providencia de 23 de octubre de 2019 se requirió al representante procesal de la recurrente a fin de que acreditara la representación que decía ostentar en favor de aquélla, ahora con plena capacidad procesal, trámite que fue cumplimentado por el mencionado procurador. De igual modo, mediante providencia de 31 de octubre de 2019 se pusieron en conocimiento del Ministerio Fiscal tales circunstancias.

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y aplicadas en la sentencia. También se justifica que las infracciones imputadas han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. También se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo porque la sentencia aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia - artículo 88.3.a) LJCA-, lo que hace conveniente, desde una perspectiva formal, un pronunciamiento de este Tribunal Supremo - artículo 89.2.f) LJCA-.

Por el contrario, no se observan las exigencias del artículo 89.2.f) LJCA en lo que hace a la invocación tanto de la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA como de la presunción prevista en la letra b) del artículo 88.3 LJCA.

En cuanto a la primera, la recurrente se limita a citar dos sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, con la sola indicación de su fecha, sin efectuar el exigible juicio de contraste entre dichas sentencias y la que se impugna en casación, a fin de confirmar la sustancial identidad de unas y otra [ *vid* auto de 30 de octubre de 2017 (RCA/3666/2017; ES:TS:2017:10011A)].

Respecto de la segunda, como se razona en el ATS de 20 de septiembre de 2017 (recurso de queja 252/2017;ES:TS:2017:8569A):

"Como pusimos de relieve en el auto de 15 de febrero de 2017 (recurso de queja 9/2017) y hemos recordado en el auto de 15 de marzo de 2017 (RCA 40/2017), para poder apreciar que resulta de aplicación la causa o circunstancia prevista en el citado artículo, se requiere un apartamiento de la jurisprudencia (que se invoca) voluntario e intencionado por considerarla equivocada. Esto es, que en la sentencia impugnada se haga explícito el rechazo de la jurisprudencia por la indicada causa. No basta, por tanto, con una mera inaplicación de la jurisprudencia por el órgano de instancia, sino que se exige que (i) haga mención expresa a la misma, (ii) señale que la conoce y la valore jurídicamente, y (iii) se aparte de ella por entender que no es correcta". Requisitos que aquí no se cumplen.

**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 Olga , madre de la ahora recurrente, doña Constanza .

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 Olga cesó en dicho cargo.

4º) Mediante escritura pública de 16 de junio de 2004, doña Olga donó a su hija (entonces menor de edad y representada por su padre, don Jacobo , 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 dicha 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 Audiencia Provincial 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 Olga 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 Constanza, por las deudas de su madre, doña Olga, 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 Constanza, 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, 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 D<sup>a</sup> Constanza de la nuda propiedad del inmueble, la cual ha actuado en el mundo jurídico bajo la representación de su padre D. Jacobo, 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 D<sup>a</sup> Constanza 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 D<sup>a</sup> Constanza 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 D<sup>a</sup> Constanza 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".

2. La recurrente considera, en síntesis, que no resulta ajustada a Derecho tal exigencia de responsabilidad solidaria, al no cumplirse el requisito de que la conducta realizada por la responsable solidaria, como causante o colaboradora, pueda ser calificada de maliciosa, ya que 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 como una actividad de ocultación o transmisión de bienes, hecho causante de esa responsabilidad.

**QUINTO.- 1.** Conforme a lo indicado anteriormente, este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, siendo la cuestión nuclear que el mismo entraña la siguiente:

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. Es cierto que nos hallamos ante una cuestión que, en términos generales, no es totalmente nueva, ya que la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado, constantemente, sobre los requisitos exigibles para declarar la responsabilidad solidaria por las deudas contraídas con la Administración tributaria.

Así, entre otras muchas, cabe hacer referencia a las sentencias de 18 de noviembre de 2015 (casación 860/2014; ES:TS:2015:4975) y 15 de junio de 2016 (casación 1916/2015; ES:TS:2016:2797) que concretan tales requisitos, a saber: (i) la existencia de una deuda tributaria del obligado principal, que se encuentre liquidada o autoliquidada en el momento de la 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. Siendo preciso añadir que por ocultación se entiende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos para evitar responder con ellos como puede ser una donación simulada a un familiar [sentencia de 20 de junio de 2014 (casación 2866/2012; ES:TS:2014:2529)].

En ese sentido, el recurso que ahora conocemos plantea un supuesto que no ha sido examinado hasta el momento por esta Sala, con lo que procede entender que concurre la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA.

3. Por otra parte, conviene recordar que la reciente sentencia de 10 de julio de 2019, dictada por la Sección Segunda de esta Sala (casación 4540/2017; ES:TS:2019:2694), ha fijado como doctrina de interés casacional



que resulta posible declarar la responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario cuya obligación de pago de las mismas venga determinada por haber sido declarado responsable subsidiario del deudor principal, siempre que concurren los presupuestos de hecho a que la ley anuda, en cada caso, tal responsabilidad, doctrina que conviene reiterar o matizar formalmente, por ser presupuesto necesario del asunto ahora debatido -pues al menor se le atribuye la responsabilidad solidaria de la deuda contraída por su madre como responsable, a su vez subsidiaria, del deudor principal-.

**SEXO.- 1.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la cuestión descrita en el punto 1 del fundamento jurídico anterior.

**2.** Se identifican como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación: el artículo 42.2.a) LGT [ artículo 131.5.a) LGT/1963, *ratione temporis*], en relación con el artículo 35 del mismo texto legal.

**SÉPTIMO.-** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**OCTAVO.-** Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

**acuerda:**

**1º)** Admitir el recurso de casación RCA/3172/2019, preparado por doña Constanza contra la sentencia de 15 de febrero de 2019 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 729/2017.

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

*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.*

**3º)** Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [ artículo 131.5.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, *ratione temporis*], en relación con el artículo 35 de la misma Ley.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez

Jose Luis Requero Ibañez Cesar Tolosa Tribiño

Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia