



Roj: **STS 2573/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2573**

Id Cendoj: **28079130022021100263**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/06/2021**

Nº de Recurso: **2188/2020**

Nº de Resolución: **880/2021**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 5172/2019,**  
**ATS 9435/2020,**  
**STS 2573/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 880/2021**

Fecha de sentencia: 18/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2188/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/06/2021

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

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

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 2188/2020

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

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 880/2021**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de junio de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 2188/2020, interpuesto por D<sup>a</sup>. María Luisa , representada por el procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Ramón Rodríguez Nogueira, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. Clara Jiménez Jiménez, contra la sentencia de 20 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso en el recurso n.º 684/2017, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de junio de 2.017, por la que se estimó el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 28 de octubre de 2014 que, a su vez, había estimado la reclamación n.º NUM000 , interpuesta contra el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, por importe de 1.074.996,43 euros.

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

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.**

En el recurso de apelación n.º. 684/2017, seguido en la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 20 de diciembre de 2019, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "FALLO.- PRIMERO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la representación procesal de D<sup>a</sup>. María Luisa , contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de junio de 2017, por ser conforme a Derecho. SEGUNDO.- Las costas se imponen a la parte recurrente -ex artículo 139 LRJC-"

### **SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.**

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de D<sup>a</sup>. María Luisa , se presentó escrito con fecha 26 de febrero de 2020, ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 6 de marzo de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente D<sup>a</sup>. María Luisa , representada por el procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Ramón Rodríguez Nogueira, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. Clara Jiménez Jiménez, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

### **TERCERO.- Admisión del recurso.**

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 8 de octubre de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

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

1. Determinar quiénes son los "órganos legitimados" para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, en la medida que la notificación de las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas que pretendan impugnarse a través de dichos recursos ha de practicarse a dichos "órganos legitimados" según el artículo 50 RGRVA.

Específicamente, dado que el momento en que se practique esa notificación constituye el *dies a quo* del plazo para interponer alguno de estos tres recursos, habrá que determinar si, a los efectos de considerar notificada



la resolución de la reclamación económico-administrativa, susceptible de ser impugnada, será suficiente con la practicada a la Oficina de Relación con los Tribunales ("ORT") o al correspondiente departamento de la Administración, que habiendo dictado el acto tributario que fue objeto de revisión económico-administrativa en primera instancia, la reciba a los efectos de su ejecución o, por el contrario, el artículo 50RGRVA exige, además, otra notificación, específicamente dirigida a los efectos de permitir su impugnación mediante alguno de los tres referidos recursos.

Asimismo, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución y a los efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, se hayan interpuesto dentro de plazo, precisar si debe existir o no en el expediente administrativo, constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los "órganos legitimados" para interponerlos.

2. Determinar si cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT a una 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 se ha llevado a cabo por medio de su representante legal, pero por cuenta de tal menor, que adquiere en su propio patrimonio.

3. A los efectos expresados, 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.

4. Determinar quién es el órgano competente para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad, cuando la sociedad cuyas deudas se derivan esté en situación de concurso de acreedores y haya entrado en proceso de liquidación, el órgano competente para dictar la liquidación o el órgano de recaudación.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 El artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 50 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución.

3.2 El artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

3.3 Los artículos 41, 42.2, a), 62, 161, 174 y 175 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.4 El artículo 146 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

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

**CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de Dª. María Luisa, por medio de escrito presentado el 22 de diciembre de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Los artículos 241 LGT, 217 LEC y 9.3 y 103 CE, respecto del Principio de Buena Administración, todo ello en relación con los plazos de interposición de los Recursos de Alzada.

2.- El artículo 42.2.A) LGT, en relación con la derivación de responsabilidad solidaria a un menor de edad.

3.- Los artículos 124.3 RGR y 174.2 Y 217.1.B) LGT, y ello en relación con las consecuencias derivadas de la situación concursal del deudor principal, y en concreto, con el artículo 146 LC.

La recurrente manifiesta, respecto al primer motivo:

(i) La extemporaneidad del Recurso de Alzada en función del órgano legitimado y de la prueba obrante en el expediente, toda vez que considera que los razonamientos en los que el TS ignora las comunicaciones internas de la Administración (única) a efectos de la determinación del *dies a quo* son plenamente aplicables al supuesto enjuiciado, por lo que debe entenderse que el inicio del plazo comenzó con la notificación a la ORT el 2 de diciembre de 2014. Señala que, ante la ausencia de prueba suficiente del *dies a quo*, y la necesidad de fijar



un criterio al respecto que impida que el plazo preclusivo de interposición quede al albur de la Administración, se debe aplicar el plazo de 10 días del artículo 58.2 de la Ley 30/1992 por el cual, dado que la resolución se dictó el 28 de octubre de 2014, puede considerarse notificada la Resolución TEARM el 11 de noviembre de 2014 y, en consecuencia, extemporáneo el Recurso de Alzada.

(ii) La vulneración del principio de buena administración, que se produce en un doble ámbito: 1) en la deficiente formación del expediente por la ausencia de prueba de la fecha de la notificación de la Resolución TEARM al Director, que vulnera la seguridad jurídica de la recurrente que ve impugnada su resolución estimatoria 4 meses después de su emisión y un mes después de su ejecución, y 2) en la generación de un plazo incierto sobre el que el contribuyente no tiene control alguno. Manifiesta que, aun en el caso de que no se apreciase extemporaneidad, se habría vulnerado el derecho de la recurrente a un buen funcionamiento de la Administración que tenía derecho a considerar que, a la vista de los plazos transcurridos, la Resolución TEARM favorable era firme.

(iii) Sobre los efectos: El efecto de presentar el Recurso de Alzada fuera de plazo es que el mismo se considere extemporáneo y, por tanto, deba inadmitirse, tal y como establece el artículo 239.4 LGT. Teniendo en cuenta lo anterior, la manifiesta extemporaneidad del Recurso de Alzada supone que los actos de ejecución de la Resolución TEARM han devenido firmes.

Respecto al segundo motivo, considera que, las razones que llevan a la imposibilidad de derivar la responsabilidad por mor del artículo 42.2 a) LGT son tres: 1º) La recurrente carecía de capacidad de obrar, por lo que no le son imputables las consecuencias fiscales de índole sancionadora derivadas de los actos de sus representantes. 2º) La jurisprudencia exige que el presunto responsable sea consciente de la trascendencia y efectos de su actuación, lo que es difícil apreciar en caso de menores de edad. 3º) Y aunque se apreciara esa consciencia, el carácter sancionador de la derivación de responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT requiere la acreditación de una conducta punible imputable del responsable solidario, lo que no se da en un menor de edad que actúa bajo la representación de su padre. Así pues, la recurrente solo podrá ser responsable si concurren todos los presupuestos tanto objetivos como subjetivos necesarios y, habiéndose acreditado que no se cumplen, el Acuerdo de Derivación debe considerarse nulo según el artículo 217 LGT.

Y, respecto al tercer motivo, manifiesta que una interpretación aislada y no integradora de estas normas llevaría a concluir que el Acuerdo de Derivación fue dictado por el órgano competente, pues el mismo se dictó en el periodo de pago voluntario de las nuevas Liquidaciones que se giraron a ANCA en abril de 2013, tras su anulación por el TEAC por la apreciación defectos formales en las mismas. Sin embargo, no puede ignorarse que en abril de 2013 ANCA se encontraba en concurso de acreedores (concretamente en fase de liquidación de concurso), por lo que las Liquidaciones tributarias, créditos contra el deudor principal, debieron quedar desde el momento de la declaración de concurso sometidas a las normas concursales y, en especial, al pago conforme al orden de prelación de los créditos concursales establecido en los artículos 156 a 158 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, vigente en aquel momento. Por tanto, la Administración tributaria debió actuar con respeto y sometimiento a las normas reguladoras del procedimiento concursal y, toda vez que la deuda del deudor principal concursado no se encontraba en periodo voluntario de pago por aplicación de la normativa concursal, el Acuerdo de Derivación debió ser dictado por el órgano de Recaudación como órgano competente, y no por el Departamento de Inspección. Así pues, la incompetencia material de la Dependencia Regional de Inspección para dictar el Acuerdo de Derivación conforma una irregularidad determinante la nulidad de dicho acto en el sentido del artículo 217.1.b) LGT, toda vez que la competencia constituye una condición esencial para la validez de cualquier acto administrativo. Por tanto, la no apreciación de este presupuesto en el sentido expuesto conlleva la nulidad del Acuerdo de Derivación que debió ser dictado por el órgano de Recaudación.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que "acuerde estimar el presente recurso de casación y: (i) Revoque la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2019, recurso 684/2017. (ii) Anule la Resolución TEAC por considerar (i) que el Recurso de Alzada interpuesto por el Director fue interpuesto fuera de plazo, (ii) que no es posible la derivación de responsabilidad a un menor de edad, y (iii) que el Acuerdo de Derivación fue dictado por un órgano incompetente para ello y, en consecuencia, anule también los actos de los que trae causa. (iii) Condene a la Administración demanda a pagar las costas del presente procedimiento".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, por medio de escrito presentado con fecha 15 de marzo de 202, formuló oposición al recurso de casación, manifestando:

(i) respecto al primer motivo, que de la regulación vigente y de la jurisprudencia, resulta que sin lugar a dudas, se exige en nuestro ordenamiento, que los Tribunales económicos notifiquen sus resoluciones, no sólo a los órganos competentes para ejecutarlas. Además, ex, art. 50.1 RGRVA deben notificarlas, de forma separada y



distinta, a los órganos administrativos, nominativamente designados, que tienen legitimación para recurrirlas, que son los que se han relacionado. Por tanto, los plazos de recurso, empiezan a contar desde que se notifica la resolución a éstos y no a los órganos competentes para ejecutar las resoluciones, pues las competencias de unos y otros órganos, son diferentes. El principio de buena administración exige que esas notificaciones, de las que debe existir constancia en el expediente, se hagan en plazos razonables, lo que deberá ser dilucidado caso por caso. De cualquier manera, el examen de la notificación y las conclusiones que resulten del mismo en cuanto a su fecha, recepción, forman parte de la valoración de la prueba y de los datos fácticos del supuesto, que incumbe a los tribunales de instancia.

(ii) Respecto al segundo motivo, considera que los menores de edad pueden ser declarados responsables solidarios de las deudas tributarias por aplicación del art. 42.2.a) LGT cuando, a través de su representante, 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.

(iii) Y, respecto al tercer motivo, si no se puede hablar de periodos voluntarios de pago, ni cabe el inicio de procedimiento de recaudación contra el deudor principal, la competencia para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad, lógicamente, ha de quedar residenciada, en el órgano competente para dictar las liquidaciones.

Por ello, el Sr. Abogado del Estado, concluye que:

- Los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, en la medida que la notificación de las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas que pretenden impugnarse a través de esos recursos, ha de practicarse a dichos "órganos legitimados", según el art. 50 RGRVA, son los enumerados en los arts. 241, 242, 243 y en la DA 11<sup>a</sup>.5 y . 6 LGT.
- A efectos de considerar notificada la resolución de la reclamación económico-administrativa, para que pueda ser impugnada mediante los recursos precitados, nos es suficiente la notificación practicada a la ORT o al Departamento de la Administración que, habiendo dictado el acto tributario objeto de revisión económico-administrativa en primera instancia, la reciba para su ejecución. El art. 50 RGRVA, exige otra notificación, específicamente dirigida a los órganos legitimados para interponer tales recursos, de modo que el día siguiente a esta notificación específica, es el "*dies a quo*" del plazo para recurrir.
- En el expediente administrativo, debe existir constancia documental o informática, de la fecha de la notificación de la resolución a los órganos legitimados para interponer los recursos de alzada ordinario, extraordinario de alzada para la unificación de criterio y extraordinario para la unificación de doctrina. Corresponderá a los Tribunales de instancia valorar la suficiencia de la misma y sacar las conclusiones pertinentes sobre la posible extemporaneidad del recurso.
- El principio de buena administración de los arts. 9.3 y 103 CE, aplicado en este supuesto, supone que habrá que examinar en cada caso, si las notificaciones realizadas por los Tribunales económicos a los legitimados para interponer los recursos citados, se han realizado dentro de plazos razonables, lo que exigirá un examen individualizado y necesariamente casuístico, que podrá arrojar diferentes respuestas según las circunstancias.
- Cabe exigir la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT a menores de edad, en supuestos en que la actuación que se les impute sea como causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes, cuando el negocio jurídico que supuestamente da lugar a la ocultación o transmisión, se ha llevado a cabo por medio de su representante legal.
- A los efectos expresados, el dolo o intención que se exige jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión, debe ser atribuido al representante legal, que actúa por cuenta del menor, sin que ello suponga contradicción con el principio de personalidad de las sanciones puesto que el art. 42.2.a) LGT no tiene carácter sancionador.
- El órgano competente para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad, cuando la sociedad cuyas deudas se derivan esté en situación de concurso de acreedores, es el órgano competente para dictar la liquidación.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia que desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida".

**QUINTO . - Señalamiento para deliberación del recurso.**

Por providencia de 16 de marzo de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.



Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 8 de junio de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- *Sobre los defectos formales.*

Por acuerdo de 20 de junio de 2013, se declaró a doña María Luisa responsable solidaria de las deudas tributarias de la entidad ANCA CORPORATE, SL, de conformidad con el artículo 42.2.a) de Ley 58/2003, General Tributaria, fijándose el alcance de la responsabilidad en el importe de 1.074.996,43 euros. Previamente, el Juzgado de lo Mercantil número 6 de Madrid había dictado el 25 de marzo de 2011 auto declarando en concurso de acreedores a ANCA CORPORATE, S.L, que había entrado en fase de liquidación.

Contra el citado acuerdo, notificado el 20 de junio de 2013, doña María Luisa interpuso la reclamación económico-administrativa nº NUM000 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. La reclamación fue estimada por resolución de fecha 28 de octubre de 2014. El TEAR estimó la reclamación al considerar que la recurrente ni acudió ni votó en las Juntas sino que lo hizo su representante, el cual, al no constar un mandato imperativo manifestó su propia voluntad respecto a la decisión del reparto de dividendos, por lo que en definitiva, en el expediente no estaba suficientemente acreditada, ni siquiera de modo indiciario, la concurrencia en la reclamante del elemento subjetivo necesario para la procedencia de la derivación de responsabilidad y sin que el hecho de haber obtenido el dividendo fuera suficiente para tal procedencia pues no basta para ello el mero hecho de ser destinatario de los bienes.

**El 27 de febrero de 2015 la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Madrid acordó la ejecución** de la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, en dicha resolución consta expresamente "Fecha entrada en la ORT: 02/12/2014".

**El día 24 de marzo de 2015 el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central**, en el que indicaba que la citada resolución le había sido **notificada el día 6 de marzo de 2015**. A dicho recurso se acompañó copia de la notificación efectuada en fecha 6 de marzo de 2015, en la que se puede leer lo que **parece ser la notificación de una resolución relativa a la reclamación económico-administrativa de otro contribuyente**: "Tengo el honor de elevar a V.I. copia de fallo dictado por este Tribunal con fecha 26/10/2014 en la reclamación promovida por: GRANDES AREAS COMERCIALES DE ARAGON SA a los efectos establecidos en los artículos 241, 242 y 243 de la Ley 58/03 de 17 de diciembre General Tributaria".

El 29 de junio de 2017, el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución por la que estimó el recurso de alzada interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 28 de octubre de 2014, dictada en la reclamación nº NUM000. Por un lado, el TEAC desestimó la alegación del contribuyente relativa a la extemporaneidad del recurso interpuesto por el Director General **afirmando que la resolución del TEAR había sido notificada el día 6 de marzo de 2015**. Por otro lado, en cuanto al fondo del asunto fundó la derivación de responsabilidad en el hecho de que por unanimidad de los socios en las Juntas Generales de fechas 30 de junio y 27 de noviembre de 2007, se aprobó la distribución definitiva del dividendo a cuenta, pagado en enero. La aprobación del dividendo por las Juntas Generales se produjo cuando la sociedad ya había recibido la contestación a la consulta tributaria, de fecha 19 de marzo de 2007, en la que se contestaba sin lugar a dudas que la entidad debía tributar por el régimen general del Impuesto de Sociedades, por lo que, la aprobación definitiva del dividendo distribuido por parte de todos los socios de la sociedad ANCA CORPORATE se realizó con conocimiento de que la tributación realizada en el ejercicio 2007, y en los dos anteriores -a través del régimen de sociedades patrimoniales- era incorrecta. La resolución concluyó que todos los socios eran conocedores de la incorrecta tributación y de la deuda tributaria futura -que se iba a determinar si se iniciaban actuaciones inspectoras- y, sin embargo, a pesar de ello, la declarada responsable, a través de su representante, aprobó la distribución del dividendo, lo que llevaba consigo el consiguiente vaciamiento patrimonial de la deudora.

Se interpone recurso contencioso administrativo. Se niega que hubiese tenido lugar la notificación de 6 de marzo de 2015 o, cuando menos, que no fue entonces cuando se produjo la primera notificación. Ponía de manifiesto que **la resolución del TEARM era de fecha 28 de octubre de 2014**, que dicha resolución del TEARM **tuvo entrada en la Oficina de Relación con los Tribunales ("ORT") el 2 de diciembre de 2014**, y que el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria dictó **acuerdo de ejecución** de la Resolución del TEARM **el 27 de febrero de 2015**. Por providencia de 10 de julio de 2019 la Sala de instancia acordó "librar oficio al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid para que a la mayor brevedad remita a este Tribunal certificación, acuse de recibo o **documento que obre en su poder acreditativo de la notificación** o entrada en



la Oficina del Director del Departamento de Inspección Tributaria de la resolución de dicho Tribunal de 28 de octubre de 2014, dictada en la reclamación económico-administrativa NUM000 , promovida por doña María Luisa . Una vez practicada esta diligencia, dese traslado a las partes personadas para que en el plazo común de cinco días puedan formular alegaciones". La Administración **contestó** a dicho requerimiento en 4 de noviembre de 2019 indicando "[e]n contestación a su escrito de fecha 13/09/2019, que tuvo entrada en el Registro de este Tribunal el día 30/10/2019, relativo a la reclamación de referencia interpuesta por D./Dña. María Luisa , se adjunta justificación del envío realizado el 04 de marzo de 2.015 al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en la que se le comunica el fallo de este Tribunal en relación a la Resolución de referencia, sin que conste la fecha de su recepción". A dicho informe se acompañó un **listado** titulado "Notificaciones a Organismos" "Departamento de Inspección Financiera y Tributaria", en el que **figura fecha de salida de 4 de marzo de 2015, manuscrito "se lleva en mano"** en el que consta la reclamación NUM000 , reclamante doña María Luisa . **No consta fecha de entrada en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.**

La Audiencia Nacional dictó **sentencia** el 29 de diciembre de 2019 desestimando el recurso contencioso-administrativo. La *ratio decidendi* de la sentencia sobre la extemporaneidad se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal: "**Obra en las actuaciones -documentación remitida por la Administración a requerimiento de la Sala- listado de notificaciones al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria -Notificaciones a Organismos-, con fecha de notificación de 4 de marzo de 2015, en el que consta la reclamación NUM000 , reclamante doña María Luisa , así como un sello de registro de salida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 4 de marzo de 2015, por lo que habiéndose presentado el recurso de alzada el 24 de marzo de 2015, ante el Tribunal Económico Administrativo Central, no había transcurrido el plazo de un mes ex artículo 241 LGT para la interposición del recurso de alzada. La Sala ya ha expuesto de forma reiterada el criterio y las razones que llevan a considerar la temporaneidad de los recursos de alzada, y así resulta de las sentencias dictadas en los recursos 707/17 , 698/17 y 686/17 , entre otros muchos, en los que obra en las actuaciones documentación semejante que en este recurso, bien por constar en el expediente administrativo, ser aportada por las partes o haberse diligenciado por la Administración a requerimiento de la Sala.** Así, en línea con lo expuesto, en la sentencia dictada en el recurso 698/17 se dice que "En el presente supuesto, como reconoce la demandante en su escrito de 14 de junio del 2019, en la lista de las resoluciones notificadas al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el 4 de marzo del 2015 aparece la reclamación nº NUM001 , emplazando a dicho órgano para interponer el correspondiente recurso, presentándose el recurso de alzada con fecha 24 de marzo de 2.015 ante el TEAC, por lo que no había transcurrido el plazo de un mes ex art. 241 LGT para la interposición del recurso de alzada. En consecuencia, no puede acogerse el motivo de impugnación relativo a la extemporaneidad del recurso de alzada". En la sentencia correspondiente al recurso 686/17 se señala que "En el presente supuesto, del expediente administrativo se desprende que el Tribunal Regional notificó su resolución estimatoria con fecha 6 de marzo de 2015 al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, emplazando a dicho órgano para interponer el correspondiente recurso, presentándose el recurso de alzada con fecha 24 de marzo de 2015 ante el TEAC, por lo que no había transcurrido el plazo de un mes ex art. 241 LGT para la interposición del recurso de alzada. En consecuencia, no puede acogerse la extemporaneidad del recurso de alzada... En idéntico sentido se pronuncia la SAN, de fecha 8 de abril de 2019, rec. 707/2017". En iguales o semejantes términos se pronuncia la sentencia dictada en el recurso 707/17: "Del expediente administrativo surge que el 4 marzo 2015 se notifica el fallo del TEAR al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y en fecha 20 marzo 2015 se remite el escrito de interposición del recurso de alzada ante el TEAC, por lo que no ha transcurrido el plazo de 1 mes previsto en el art. 241 LGT. También resulta que el TEAC mediante acuerdo de 30 abril 2015 pone a disposición del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria los expedientes de gestión y de reclamación y concede el plazo de 1 mes para formular alegaciones que se presentan el 20 mayo 2015. Por consiguiente, no es posible apreciar extemporaneidad en el recurso de alzada. En consecuencia, el motivo de impugnación de impugnación propuesto, relativo a la extemporaneidad del recurso de alzada, no puede prosperar".

El auto de admisión delimitó la cuestión con interés casacional en estos términos:

"Determinar quiénes son los "órganos legitimados" para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, en la medida que la notificación de las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas que pretendan impugnarse a través de dichos recursos ha de practicarse a dichos "órganos legitimados" según el artículo 50 RGRVA.

Específicamente, dado que el momento en que se practique esa notificación constituye el *dies a quo* del plazo para interponer alguno de estos tres recursos, habrá que determinar si, a los efectos de considerar notificada la resolución de la reclamación económico-administrativa, susceptible de ser impugnada, será suficiente con la practicada a la Oficina de Relación con los Tribunales ("ORT") o al correspondiente departamento de la



Administración, que habiendo dictado el acto tributario que fue objeto de revisión económico-administrativa en primera instancia, la reciba a los efectos de su ejecución o, por el contrario, el artículo 50RGRVA exige, además, otra notificación, específicamente dirigida a los efectos de permitir su impugnación mediante alguno de los tres referidos recursos. Asimismo, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución y a los efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, se hayan interpuesto dentro de plazo, precisar si debe existir o no en el expediente administrativo, constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los "órganos legitimados" para interponerlos".

En caso similar al que nos ocupa se ha pronunciado este Tribunal Supremo en sentencia de 17 de junio de 2021, rec. cas. 6123/2019, por elementales razones de coherencia y seguridad jurídica, debemos remitirnos a las consideraciones recogidas en la citada sentencia, la cual fijó la siguiente doctrina:

"1) A los efectos de establecer el *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.

2) El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, es conforme con la Constitución y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que en el precepto se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella.

3) El principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, a efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario se ha interpuesto dentro de plazo, exige que exista en el expediente administrativo constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los llamados *órganos legitimados* para interponerlo, aunque ello únicamente rige en el caso de que no haya un conocimiento previo acreditado, por otros órganos de la misma Administración, del acto revisorio que se pretende impugnar, en cuyo caso es indiferente el momento posterior en que tal resolución llegue a conocimiento interno del órgano que debe interponer el recurso, que puede ser ya tardío en caso de haberse superado el plazo máximo de interposición, a contar desde aquel conocimiento".

La que proyectada sobre el caso que enjuiciamos conlleva que proceda la estimación del recurso de casación y la estimación del recurso contencioso-administrativo, por ser firme la resolución del TEAR de Madrid, que por ese solo hecho recobra su validez y eficacia.

**SEGUNDO.-** *Sobre la responsabilidad solidaria de los menores de edad.*

Aún cuando dicho lo anterior es suficiente para el éxito de la pretensión actuada, no está de más entrar a resolver la segunda de las cuestiones seleccionadas en el auto de admisión, que era del siguiente tenor:

"Determinar si cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT a una 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 se ha llevado a cabo por medio de su representante legal, pero por cuenta de tal menor, que adquiere en su propio patrimonio".

Sobre esta cuestión nos hemos pronunciado en la sentencia de 25 de marzo de 2021, rec cas. 3172/2019. En esta ocasión la cuestión que se sometía a este Tribunal consistió 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 [...]"

Reproducimos las consideraciones que consideramos de mayor interés en la resolución de la cuestión -añadimos las negritas para resaltar los aspectos que creemos de mayor interés:

"... 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.

... 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.

... 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.

... 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.

... 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 adquiriera 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"**.



No se discute, al contrario, resulta un hecho conteste, que la recurrente era menor de edad cuando se produjeron los hechos que dieron lugar a la derivación de la responsabilidad solidaria, en concreto cuando se acordó el reparto de dividendos de la sociedad a favor de los socios, actuando la misma bajo la representación de su padre. Conforme a la doctrina sentada en la sentencia de referencia procede acoger el recurso de casación en este punto, en tanto que no cabe declarar la responsabilidad solidaria de un menor por ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes del obligado tributario con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, en este caso, ya se ha dicho, en la toma de decisión del reparto de dividendos de la sociedad ANCA corporate, S.L.. Por lo que procede casar y anular la sentencia, así como los actos de los que trae causa, con expresa declaración de nulidad del acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, que declaró la responsabilidad solidaria de la recurrente.

**TERCERO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas 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 por remisión a la sentencia de 17 de junio de 2021, rec. cas. 6123/2019, y por remisión a la en la sentencia de 25 de marzo de 2021, rec cas. 3172/2019.

**2º)** Haber lugar al recurso de casación el recurso de casación n.º 2188/2020, interpuesto por D<sup>a</sup>. María Luisa , representada por el procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Ramón Rodríguez Nogueira, contra la sentencia de 20 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, sentencia que se casa y anula.

**3º)** Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 684/2017, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de junio de 2.017, por la que se estimó el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 28 de octubre de 2014 que, a su vez, había estimado la reclamación nº NUM000 , interpuesta contra el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, por importe de 1.074.996,43 euros, con declaración de firmeza de la resolución del TEAR de Madrid impugnada.

**4º)** No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.