InDret
4.2026

Acción pauliana y responsabilidad tributaria de los menores

Aproximación crítica a la tutela del crédito público

Santos Manuel Cavero López
Universidad Complutense de Madrid /
Hugo Sánchez-Alcalde y Cebrián
Uría Menéndez Abogados, S.L.P.

Sumario

El trabajo analiza las limitaciones de la derivación de responsabilidad tributaria cuando intervienen menores de edad, poniendo de manifiesto la imposibilidad de imputarles elementos subjetivos de culpabilidad conforme a la doctrina del Tribunal Supremo. A partir de un enfoque dogmático y jurisprudencial, se examina la acción pauliana como instrumento alternativo para la protección del crédito tributario frente a transmisiones patrimoniales fraudulentas. El estudio concluye que la acción revocatoria, al basarse en presupuestos objetivos y no depender de la capacidad del adquirente, constituye una vía eficaz y compatible con el ordenamiento para combatir la elusión patrimonial en estos supuestos.

Abstract

This paper analyses the limitations of tax liability attribution when minors are involved, highlighting the impossibility of imputing subjective elements of fault under Spanish Supreme Court doctrine. Through a doctrinal and case-law approach, it examines the actio pauliana as an alternative mechanism to protect public claims against fraudulent asset transfers. The study concludes that this civil remedy, based on objective requirements and independent of the acquirer's legal capacity, provides an effective and legally sound solution to tackle patrimonial evasion involving minors.

Title: *Actio Pauliana in Tax Liability Attribution to Minors: An Alternative to Patrimonial Impunity*

Palabras clave: acción pauliana, responsabilidad tributaria, menores de edad, fraude de ley, AEAT, capacidad de obrar.
Keywords**:** *actio pauliana; tax liability; minors; fraudulent conveyance; tax administration; legal capacity.*

DOI: 10.31009/InDret.2026.i4.15

InDret

4.2026

Recepción
27/08/2026
-
Aceptación
15/09/2026
-

Índice

-

1. Introducción
2. Aproximación a los caracteres de la responsabilidad tributaria derivada y de la acción pauliana en el ordenamiento español
3. Estatuto jurídico de los menores en sus relaciones con la AEAT
3.1. La imposibilidad de apreciar una conducta propia del menor
3.2. La ausencia de imputación subjetiva
3.3. La imposibilidad de apreciar *consilium fraudis*
3.4. La prohibición de hacer responder al patrimonio por sí mismo
3.5. La imposibilidad de trasladar al menor la voluntad fraudulenta de sus representantes
4. Recurso de la Administración tributaria al Derecho privado: aplicación de la acción pauliana en supuestos de fraude en materia tributaria
5. Valoración crítica: ¿alternativa real a la impunidad patrimonial de los menores?
5.1. La legitimación procesal de la Administración tributaria en el ejercicio de la acción pauliana y la prelación entre la acción revocatoria y los instrumentos específicos previstos en la LGT
5.2. Los límites derivados de la protección del interés superior del menor
5.3. Los problemas procesales y probatorios asociados al ejercicio de la acción pauliana por parte de la AEAT
6. Conclusiones
7. Bibliografía

-

Este trabajo se publica con una licencia Creative Commons Reconocimiento-No Comercial 4.0 Internacional

1. Introducción

El fenómeno de la elusión patrimonial en el ámbito tributario constituye una de las principales preocupaciones de los sistemas fiscales contemporáneos, en la medida en que compromete la efectividad del principio de capacidad económica y erosiona la suficiencia financiera del sector público. En este contexto, la Administración tributaria ha venido desarrollando un conjunto cada vez más sofisticado de instrumentos jurídicos orientados a garantizar la efectividad del crédito tributario, entre los que ocupa un lugar destacado la figura de la derivación de responsabilidad prevista en los artículos 41 a 43 de la Ley General Tributaria[1]. Sin embargo, la práctica administrativa reciente ha puesto de manifiesto la existencia de determinados supuestos en los que dichos mecanismos resultan insuficientes, especialmente cuando las estrategias de ocultación patrimonial se articulan mediante la interposición de personas menores de edad como titulares formales de bienes y derechos.

La utilización de personas menores como instrumentos de planificación patrimonial fraudulenta no es un fenómeno nuevo, pero sí ha adquirido en los últimos años una relevancia creciente, favorecida por la consolidación de una doctrina jurisprudencial que limita significativamente la posibilidad de imputarles responsabilidad tributaria derivada. En efecto, la interpretación sostenida por el Tribunal Supremo en relación con el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria ha establecido de forma reiterada que la exigencia de elementos subjetivos como el dolo, la intencionalidad defraudatoria o el conocimiento del perjuicio al acreedor resulta incompatible con la capacidad de obrar limitada de las personas menores de edad. Esta circunstancia ha dado lugar a lo que puede calificarse como una situación de «impunidad patrimonial objetiva»[2], en la que determinados actos de disposición realizados por los deudores tributarios quedan sustraídos, en la práctica, de la acción recaudatoria de la Administración.

Esta problemática se sitúa en la intersección de dos grandes ámbitos del ordenamiento jurídico: por un lado, el Derecho tributario, con su lógica propia basada en la autotutela administrativa, la ejecutividad de los actos administrativos y la protección reforzada del crédito público; y por otro, el Derecho civil, que articula los principios generales de responsabilidad patrimonial y regula los mecanismos de protección de los acreedores frente a actos fraudulentos del deudor. La tensión entre ambos sectores normativos se hace especialmente visible en aquellos supuestos

[1] Si bien esta figura jurídica ha adquirido una gran notoriedad durante los últimos años, su origen se encuentra en la Ley General Tributaria franquista de 1963, en cuyos artículos 37 a 40 ya se preveía la derivación de responsabilidad a determinados sujetos. Aunque, al igual que en la actualidad, se establecía la subsidiariedad como regla general, llama la atención que la solidaridad se aplicaba de forma mucho más restringida y solo para actos de defraudación. Así se aprecia en la redacción del art. 38 de la derogada LGT: «*Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo, en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aun cuando no le afectaren directamente las respectivas obligaciones*».

[2] PÉREZ ARIAS, La excusa absolutoria familiar en los delitos patrimoniales y la imposibilidad de acción penal entre parientes. *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*. Universidad de Almería, (21), 2019, pp. 25-43. DOI: http://dx.doi.org/10.25115/ridj.v0i21.2940. Téngase en cuenta que este autor se refiere a la impunidad patrimonial en referencia a la excusa absolutoria establecida por el art. 268 del Código Penal, para con ciertos delitos cometidos contra determinados familiares. Sin embargo y pese a tratarse de un concepto eminentemente penológico, entendemos que tiene cabida en el contexto del presente estudio, habida cuenta de que describe de manera concisa y con bastante precisión el resultado que tiene a efectos de derivación de la responsabilidad tributaria, el hecho de utilizar a menores de manera interpuesta.

en los que la Administración, pese a disponer de amplias prerrogativas, se ve impedida de actuar eficazmente debido a las limitaciones estructurales de los instrumentos de Derecho público.

En este escenario, cobra especial relevancia la acción pauliana o revocatoria, regulada en el artículo 1111 del Código Civil, como mecanismo de reacción frente a actos de disposición realizados en fraude de acreedores. Tradicionalmente concebida como una institución propia del Derecho privado, su eventual utilización por parte de la Administración tributaria plantea cuestiones de notable interés dogmático y práctico, en particular en lo que respecta a su compatibilidad con la naturaleza pública del crédito tributario y a su idoneidad para suplir las carencias del régimen de responsabilidad derivada. La progresiva apertura de la Administración a este tipo de instrumentos, reflejada tanto en la práctica reciente como en las líneas estratégicas de actuación, pone de manifiesto una tendencia hacia la integración funcional de los distintos sectores del ordenamiento jurídico en la lucha contra el fraude.

El presente trabajo se inserta en este contexto y tiene por objeto analizar la viabilidad de la acción pauliana como alternativa a la derivación de responsabilidad tributaria en supuestos en los que intervienen personas menores de edad. La hipótesis de partida es que la acción revocatoria, al fundamentarse en presupuestos de carácter objetivo y no depender de la capacidad de obrar del adquirente, permite superar las limitaciones derivadas de la inimputabilidad de los menores, ofreciendo una vía eficaz para la protección del crédito tributario sin vulnerar los principios que rigen su estatuto jurídico. Esta hipótesis se apoya en la constatación de que los requisitos exigidos para el ejercicio de la acción pauliana (existencia de un crédito previo, realización de un acto dispositivo perjudicial, intención defraudatoria del deudor y carácter subsidiario de la acción) no requieren, en términos estrictos, la concurrencia de elementos subjetivos en la persona del adquirente[3].

Desde el punto de vista metodológico, la investigación se articula mediante un enfoque dogmático-jurídico, basado en el análisis sistemático de las normas aplicables y de la jurisprudencia relevante. En particular, se examinan los preceptos de la Ley General Tributaria relativos a la derivación de responsabilidad, así como la regulación civil de la acción pauliana y las principales construcciones doctrinales en torno a la misma. Este análisis se complementa con el estudio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, tanto en el ámbito tributario como en el civil, así como de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia de garantías sancionadoras. Asimismo, se adopta una perspectiva funcional, orientada a valorar la eficacia práctica de los distintos instrumentos jurídicos en la consecución de los objetivos recaudatorios de la Administración.

El artículo presenta, además, una dimensión crítica, en la medida en que no se limita a describir el estado actual del ordenamiento, sino que pretende evaluar la adecuación de los mecanismos existentes a la realidad de las prácticas de fraude contemporáneas. En este sentido, se analizan no solo las ventajas de la acción pauliana como instrumento antifraude, sino también sus

[3] Cfr. GUTIÉRREZ PÉREZ, La acción pauliana vs. el delito de alzamiento de bienes: ¿Una cuestión de «indignación» del acreedor? *InDret*. Universitat Pompeu Fabra, (1), 2024, pp. 175-209. Resulta muy interesante que, para esta autora, la acción de rescisión puede ejercerse legítimamente incluso de forma preventiva, lo cual implica que no resulta preciso constatar de manera previa el grado de implicación, así como de dolo y/o culpabilidad de la persona contra la que se dirige la misma. Ello evidencia que, como afirmamos, no se requiere de cualidades subjetivas específicas en el adquirente para entablar la acción satisfactoriamente.

limitaciones, tanto desde el punto de vista procesal como en relación con la protección de otros intereses jurídicos dignos de tutela, como el interés superior de la persona menor de edad. Esta aproximación permite ofrecer una visión equilibrada de la cuestión, evitando tanto el formalismo excesivo como el pragmatismo acrítico.

La estructura del trabajo responde a esta lógica analítica. Tras esta introducción, en el segundo apartado se examinan los caracteres fundamentales de la responsabilidad tributaria derivada y de la acción pauliana en el ordenamiento español, con el fin de delimitar el marco conceptual de la investigación. En el tercer apartado se aborda el estatuto jurídico de las personas menores en sus relaciones con la Administración tributaria, poniendo de relieve las limitaciones derivadas de su capacidad de obrar y su incidencia en la imputación de responsabilidad. El cuarto apartado se dedica al análisis del recurso de la Administración al Derecho privado, centrándose en la aplicación de la acción pauliana en supuestos de fraude tributario. A continuación, en el quinto apartado, se realiza una valoración crítica de la viabilidad de esta acción como alternativa a la impunidad patrimonial de las personas menores, atendiendo tanto a sus potencialidades como a sus límites. Finalmente, el trabajo se cierra con un apartado de conclusiones en el que se sintetizan los principales resultados de la investigación.

En definitiva, el objetivo último de este estudio es contribuir al debate doctrinal sobre la eficacia de los instrumentos jurídicos disponibles para la protección del crédito tributario, poniendo de relieve la necesidad de adoptar enfoques integradores que permitan superar las rigideces de los distintos sectores del ordenamiento. La acción pauliana, en este sentido, no se presenta como un recurso meramente residual, sino como una manifestación de la capacidad del sistema jurídico para adaptarse a las nuevas formas de fraude, articulando soluciones que, sin menoscabar las garantías fundamentales, permitan asegurar la efectividad de los principios que sustentan el sistema tributario.

En este contexto, la aportación del presente estudio no debe entenderse únicamente en términos de sistematización de materiales ya ampliamente consolidados en la doctrina y la jurisprudencia. Si bien la labor de recopilación y análisis de fuentes normativas, doctrinales y jurisprudenciales constituye, en este sentido, el presupuesto necesario sobre el que se construye la investigación, lo cierto es que su valor añadido se sitúa especialmente en la forma en que dichos elementos se combinan y se proyectan conjuntamente sobre problemas tradicionalmente tratados de manera separada. Así pues, la contribución del trabajo se identifica sobre todo con la propuesta de una conexión funcional entre instituciones jurídicas que permite ofrecer una comprensión más estructurada de su eventual interacción en contextos de fraude patrimonial.

2. Aproximación a los caracteres de la responsabilidad tributaria derivada y de la acción pauliana en el ordenamiento español

El sistema tributario no solo se fundamenta en la autoliquidación, sino en un robusto sistema de garantías. Es bien sabido que el cumplimiento del ordenamiento tributario se garantiza de diversas formas, configurándose un amplio catálogo de infracciones y sanciones tanto de carácter administrativo como penal[4]. No obstante, lo que aquí se pretende no es analizar las reacciones

[4] El más claro ejemplo de ello es el art. 305 CP, que tipifica ciertos actos de defraudación como delito contra la Hacienda Pública. No obstante, debe tenerse presente que, en virtud del principio de *ultima ratio*, la reacción jurídico-penal se reserva para las conductas dignas de mayor reproche social. Por ello, el propio precepto establece

concretas contra la defraudación previstas en el sistema, sino la naturaleza de la responsabilidad que puede hacer nacer el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Para ello, debemos acudir a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), específicamente a sus artículos 41 a 43.

Esta delimitación conceptual es esencial para comprender cómo la Administración traslada cargas a terceros que no son el sujeto pasivo originario. Antes de entrar en materia, debemos tener presente que no nos estamos refiriendo al deudor de la obligación principal, sino a un sujeto que, sin ser el verdadero contribuyente, se considera por la Agencia Tributaria prácticamente tan responsable como el propio obligado tributario.

En la operatividad diaria del fisco, esta situación se produce sobre todo en los casos en los que el sujeto pasivo es una sociedad, de manera que lo que se pretende realmente es hacer extensible su responsabilidad a los administradores y/o socios de esta. El marco legal es claro, pues así se deriva del art. 41.1 LGT cuando dispone que *«La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades»*[5].

La responsabilidad tributaria derivada puede clasificarse, con carácter general, en dos grandes categorías: la responsabilidad subsidiaria y la responsabilidad solidaria, siendo la primera la solución ordinaria por la que opta el legislador tributario. Esta dualidad responde a la distinta intensidad del vínculo que une al responsable con la deuda tributaria y, sobre todo, al diferente grado de participación que se le atribuye respecto del incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Asimismo, conviene destacar que la responsabilidad derivada no se proyecta automáticamente sobre todos los elementos de la deuda tributaria. Como regla general, el responsable responderá del importe correspondiente a la obligación tributaria principal, quedando excluidas las sanciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41.4 LGT. Se trata de una limitación especialmente relevante, pues pone de manifiesto el carácter excepcional de la transmisión de las consecuencias punitivas a sujetos distintos del infractor originario.

Por otro lado, la delimitación conceptual entre responsabilidad solidaria y subsidiaria ha sido objeto de numerosas críticas doctrinales. En este sentido, algunos autores han señalado que la regulación contenida en los artículos 42 y 43 LGT presenta importantes problemas de sistemática y claridad[6]. Sin embargo, pese a estas objeciones, una interpretación literal de ambos preceptos permite apreciar ciertos criterios diferenciadores que facilitan su aplicación práctica.

---

una condición objetiva de punibilidad, que previene la persecución de infracciones que no superen el umbral dispuesto en el tipo. Art. 305 CP: *«1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo […]»*.

[5] Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, La acción pauliana y la protección del crédito tributario: STS, sala de lo civil, de 5 de marzo de 2025, rec. núm. 648/2020. *Revista Técnica Tributaria*, *2*(149), 2025, pp. 203-212. https://doi.org/10.48297/gxgahc61

[6] Cfr. MERINO JARA, Acerca de la responsabilidad tributaria. *Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad de Extremadura, (24), 2006, pp. 13-35.

En términos generales, la responsabilidad solidaria suele vincularse a la realización de conductas concretas que contribuyen, facilitan o participan de manera activa en el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Por el contrario, la responsabilidad subsidiaria se conecta habitualmente con la posición jurídica que ocupa el sujeto dentro de la estructura organizativa de la entidad deudora, especialmente cuando se trata de administradores sociales cuya actuación u omisión haya resultado determinante para la producción de la infracción tributaria. De este modo, mientras la responsabilidad solidaria parece descansar sobre un criterio de colaboración material en el ilícito, la subsidiaria se fundamenta más bien en la especial posición de garantía o control atribuida al responsable.

Esta distinción, aunque imprecisa, resulta operativa en la práctica administrativa. No obstante, el problema que surge aquí es que lo más probable es que el administrador, que en principio sería responsable subsidiario, haya causado o colaborado activamente en la comisión de la infracción, lo que le convertiría a su vez en responsable solidario. De ahí que se haya criticado tanto por la doctrina la inconcreción de estos preceptos[7].

Es precisamente en este contexto en el que surge la barrera de la edad: sin perjuicio de lo anterior y, pese a existir muchas y muy diversas formas mediante las que puede tener lugar la derivación de la responsabilidad tributaria, ha de tenerse presente que los menores (salvo que estén emancipados) tienen una capacidad jurídica y de obrar limitada, de modo que solo en algunos casos serán susceptibles de ser responsables indirectos. Por ello, podemos entender que se trata prácticamente de una *fictio iuris* elaborada para dotar de mayores recursos o posibilidades de cobro a la Administración tributaria, como tantos otros instrumentos de Derecho público con tintes recaudatorios.

Frente a la rigidez del derecho tributario, la acción pauliana es una vía de impugnación puramente civil y que, como su propio nombre indica, tiene su origen en el Derecho romano. Esta institución jurídica, también conocida como acción revocatoria, encuentra su razón de ser en evitar que una interpretación literal del principio de responsabilidad patrimonial universal del art. 1911 CC pueda favorecer la realización de negocios jurídicos fraudulentos con el propósito de que los deudores se coloquen en una situación de insolvencia irreal frente a sus acreedores[8].

Su ejercicio no busca castigar al menor, sino restaurar el patrimonio del deudor original: si este debe responder con todos sus bienes presentes y futuros, eludir sus deudas sería tan fácil como

[7] Cfr. TOVILLAS MORÁN,¿Responsabilidad solidaria o responsabilidad subsidiaria? Principio de especialidad. *Món Jurídic*. Il·lustre Col·legi de l'Advocacia de Barcelona, (353), 2024, p. 17. Para este autor, no existe una libre fungibilidad entre ambos regímenes de responsabilidad, sino que la calificación jurídica del supuesto de hecho debe realizarse de manera estricta y conforme a sus elementos estructurales propios. Así, mientras la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) LGT se vincula a supuestos de sucesión en la actividad económica, incluso de hecho, caracterizados por la continuidad funcional de la explotación empresarial, la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.h) LGT responde a una lógica distinta, basada en técnicas de levantamiento del velo y en la concurrencia de estructuras abusivas o fraudulentas. Asimismo, sostiene que, de acuerdo con el criterio sentado por el TEAC el recurso a esta última figura debe ser excepcional y no puede utilizarse como alternativa general frente a supuestos que encajan de manera más precisa en la responsabilidad solidaria, reforzando así una interpretación sistemática y restrictiva del régimen de derivación de responsabilidad tributaria.

[8] Cfr. JUÁREZ TORREJÓN, La Acción Pauliana (revocación por fraude de acreedores): intento de reconstrucción de la figura y de su papel en el Derecho patrimonial. *Anuario de Derecho Civil*, *71*(4), 2018, pp. 1277-1350. DOI: https://doi.org/10.53054/adc.v71i4.3815

modificar la titularidad de su patrimonio en favor de personas de su confianza o de sus hijos menores de edad, en cuyo caso incluso conservarían la administración del mismo. La regulación concreta de esta figura la encontramos en el art. 1111 CC, que reza lo siguiente:

> *«Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se les debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de éste con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho».*

El precepto citado en el párrafo anterior recoge en realidad dos vías de reclamación diferentes, la acción pauliana y la subrogatoria. La parte que aquí nos interesa es la última oración del artículo, que permite impugnar los actos de naturaleza fraudulenta llevados a cabo por el deudor. Existe reiterada jurisprudencia en la materia, sirviendo como ejemplo la aclamada STS n.º 510/2012, de 7 de septiembre[9] o, más recientemente, la STS n.º 1628/2023, de 23 de noviembre[10].

Una interpretación minuciosa del artículo 1111 CC, completada con la doctrina jurisprudencial consolidada por el Tribunal Supremo, permite identificar una serie de presupuestos indispensables para el ejercicio de la acción pauliana. En primer lugar, es necesario que quien realiza el acto de disposición tenga efectivamente la condición de deudor respecto de quien pretende impugnar dicho acto. Esta exigencia implica, aunque el precepto no lo indique expresamente, que el crédito invocado sea líquido, vencido y exigible, pues únicamente en tales circunstancias puede afirmarse que existe una auténtica relación obligacional susceptible de tutela judicial.

En segundo término, la acción revocatoria posee un carácter marcadamente subsidiario. El ordenamiento no permite acudir directamente a esta vía, sino que exige que el acreedor haya intentado previamente satisfacer su crédito mediante la persecución de los bienes del deudor. Solo cuando tales actuaciones resultan infructuosas y se constata una situación efectiva de insuficiencia patrimonial cobra sentido la utilización de la acción pauliana como mecanismo extraordinario de protección del crédito.

Por último, el acto de disposición cuya impugnación se pretende debe estar presidido por una finalidad defraudatoria. No basta, por tanto, con que la operación produzca una disminución

[9] En esta resolución, el Tribunal Supremo abandona la construcción subjetivista del fraude (centrada en la exigencia de un *consilium fraudis* como elemento nuclear) y avanza hacia una concepción predominantemente objetiva, en la que el eje estructural pasa a ser el *eventus damni*, entendido como lesión efectiva del derecho de crédito mediante la disminución de la garantía patrimonial del deudor. Desde esta perspectiva, la acción rescisoria se inserta plenamente en la función de tutela del crédito derivada del principio de responsabilidad patrimonial universal del artículo 1911 CC, reforzando su carácter funcional y sistemático dentro del Derecho de obligaciones. Asimismo, la sentencia reinterpreta la insolvencia no como mera cuestión fáctica, sino como presupuesto jurídico tipificado, lo que permite flexibilizar tanto la exigencia del perjuicio como la propia nota de subsidiariedad de la acción. En este sentido, el Tribunal declara que no es necesario acreditar una insolvencia absoluta ni la inexistencia total de bienes, bastando una situación de insuficiencia patrimonial relevante que frustre o dificulte de forma significativa la satisfacción del crédito. Finalmente, se matiza el requisito de subsidiariedad, que deja de concebirse como agotamiento previo de acciones en sentido estricto para configurarse como situación material de indefensión del acreedor en el momento del acto impugnado, lo que amplía su operatividad práctica.

[10] En esta sentencia, el TS parte el análisis de la impugnación de una resolución firme por supuesta maquinación fraudulenta en el marco de una acción pauliana. No obstante, contiene pronunciamientos relevantes para el presente estudio, en la medida en que la Sala aclara que la «maquinación fraudulenta» exige una conducta activa, maliciosa y determinante de una grave irregularidad. Asimismo, se refuerza la distinción entre la eficacia relativa de la cosa juzgada y la eventual afectación indirecta de terceros.

patrimonial del deudor, sino que debe acreditarse que dicha actuación se orientó a frustrar o dificultar la satisfacción de los derechos de sus acreedores. La ilicitud relevante a estos efectos no deriva necesariamente de la forma externa del negocio jurídico celebrado, que puede ser perfectamente válido desde una perspectiva civil, sino de su función económica real y de su capacidad para generar una apariencia artificial de insolvencia en perjuicio de terceros.

La concurrencia de estos presupuestos es la que justifica la intervención correctora del ordenamiento mediante la acción pauliana, permitiendo dejar sin efecto aquellos actos que, aun revestidos de apariencia lícita, persiguen vaciar el patrimonio del deudor y frustrar la efectividad de la responsabilidad patrimonial universal consagrada en el artículo 1911 CC.

Es crucial entender que, *a priori*, siempre que se den las circunstancias anteriores podrá ejercerse este tipo de reclamación, no especificándose en ningún momento que el acreedor y la deuda deban o no tener naturaleza privada. Esta neutralidad ontológica abre la puerta a su aplicación por parte de la Administración tributaria como acreedora pública. Y esta apertura no es solo procesal, sino constitucional: el recurso a la vía civil permite que la Administración tutele el principio de capacidad económica[11] frente a titulares formales que carecen de ella, evitando que la minoría de edad se convierta en un «paraguas» contra el deber de contribuir.

3. Estatuto jurídico de los menores en sus relaciones con la AEAT

Resulta bastante obvio que en el supuesto de que efectivamente los menores pudieran llegar a ser responsables al amparo de los arts. 41 a 43 de la LGT, lo serían solidariamente, puesto que no tienen la capacidad de obrar necesaria para llevar a cabo las relaciones jurídicas cuya existencia se exige por el art. 43 LGT para que se les pueda imputar una responsabilidad de tipo subsidiario. Por ejemplo, en ningún caso un menor (al menos si no está emancipado) podría ser administrador de una empresa, liquidador concursal, agente aduanero, contratista en una obra o empleador de otras personas. En realidad, en el único escenario en el que sí que podríamos llegar a admitir la presencia de un menor como posible responsable subsidiario es cuando adquiera un bien gravado con una deuda frente a Hacienda, pues es posible que al fallecimiento de uno de sus progenitores herede algún inmueble u otra clase de objeto afecto a este tipo de cargas. Esta hipótesis hereditaria, aunque teóricamente plausible, rara vez prospera en la práctica administrativa.

Como adelantábamos, sí que es bastante más común encontrar a menores implicados en los casos de responsabilidad solidaria regulados en el apartado segundo del art. 42 de la LGT. Nótese que descartamos de manera prácticamente directa los supuestos de derivación del art. 42.1 LGT, puesto que la colaboración activa en la conducta infractora muy seguramente requeriría acciones de disposición patrimonial que, precisamente por la limitada capacidad de obrar de los menores, no podrían ser realizadas por estos. En cambio, en el segundo apartado estamos ante una situación bastante diferente.

Concretamente, nos llama la atención que la letra a) considera responsables solidariamente a aquellas personas *«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*

[11] Recuérdese el contenido del art. 31.1 CE: *«1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»*.

tributaria». Al hilo de dicho precepto nos surge la siguiente pregunta: ¿El hecho de que un familiar ponga una sociedad o una serie de bienes a nombre de un menor aprovechando su irresponsabilidad tributaria lo convertiría en colaborador? En tal caso y suponiendo que la presunta colaboración descartase su impunidad, ¿tendría el menor la capacidad jurídica y de obrar necesaria para asumir solidariamente la responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de sus representantes legales? Esta tesitura revela la tensión central del problema: el menor como pantalla patrimonial involuntaria.
Aunque hemos indicado *supra* que según la LGT la responsabilidad solo puede derivarse respecto de la obligación tributaria principal, esta es simplemente una regla general susceptible de ser excepcionada y precisamente la colaboración en la suerte de alzamiento de bienes prevista en el art. 42.2.a) LGT es uno de los casos en los que la derivación de responsabilidad sí que puede alcanzar también a las sanciones. A este punto, conviene recordar que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la Sentencia Engel y otros c. Países Bajos de 1976 estableció que las sanciones administrativas podían ser consideradas de naturaleza penal cuando así fuese aconsejable en atención a determinados criterios.

En concreto, el TEDH consideró que para determinar si una sanción formalmente administrativa posee una verdadera naturaleza penal deben valorarse tres elementos fundamentales: en primer lugar, la calificación que el propio ordenamiento jurídico nacional atribuye a la infracción; en segundo término, la naturaleza material de la conducta sancionada; y, finalmente, la gravedad de la sanción susceptible de imponerse. La ponderación conjunta de estos criterios permite superar la mera denominación legal de la institución y atender a su auténtica función punitiva.

Pues bien, está claro que si las sanciones a imponer por este concepto efectivamente tienen una esencia que pueda entenderse penal, habrán de aplicarse las garantías de dicho orden, entre las que debemos destacar la inimputabilidad de los menores de edad ex art. 19 CP. De hecho, a pesar de que exista un régimen penal para los menores regulado en la LO 5/2000, de 12 de enero, en dicha norma se reconoce, por un lado, la plena impunidad de los menores con una edad inferior a los catorce años (sin perjuicio de la responsabilidad civil *ex delicto*) y, por otro lado, que la responsabilidad penal de aquellos con una edad de entre catorce y dieciocho años es una especialidad. Por ello, es indubitado que esta especie de régimen especial no se puede aplicar analógicamente al orden tributario.

Es muy clarificadora a este respecto la doctrina fijada por el Tribunal Supremo. No resulta pertinente remontarse demasiado atrás en el tiempo para encontrar resoluciones de nuestro Alto Tribunal en las que se recuerda la imposibilidad de derivar la responsabilidad tributaria a los menores de edad, dado que, a pesar de las pocas posibilidades de éxito, la AEAT no ha dejado de intentarlo. Basta con revisar el contenido de la STS n.º 440/2021, de 25 de marzo, en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto se argumenta con bastante acierto por parte de la Sala Tercera, que:

> *«no responden los patrimonios como universitas rerum, sino las personas que observan determinadas conductas ilícitas […] 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»* y que *«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»*.

Esta doctrina fue posteriormente reiterada por las SSTS n.º 487/2021, de 8 de abril (rec. 1107/2020)[12], n.º 1204/2021, de 5 de octubre (rec. 8115/2019)[13], y n.º 1640/2022, de 13 de diciembre (rec. 404/2021)[14], consolidando una línea jurisprudencial inequívoca según la cual la responsabilidad por ocultación patrimonial exige necesariamente una conducta subjetivamente reprochable que no puede imputarse a los menores.

Como consecuencia de lo anterior, puede concluirse que no importa que se cumpla con el elemento objetivo del art. 42.2.a) LGT, esto es, que el menor colabore (mediante la adquisición de la titularidad de determinados bienes o derechos) en la ocultación de recursos susceptibles de ser embargados para satisfacer una deuda tributaria, pues en ningún caso se cumpliría con el elemento subjetivo. Por su propio estatus jurídico, nunca podrá predicarse de un menor el *consilium fraudis*, ya que son sus progenitores o tutores legales quienes actúan en su nombre (no siendo lícito entender que hubo algún concierto entre ambos) y, debido a esta misma razón, tampoco podrá acusársele de tener un *animus nocendi* para con la Hacienda Pública. Esta doctrina casacional cierra definitivamente la vía de la responsabilidad solidaria tributaria contra menores.

Queda ya claro que existen argumentos jurídicos suficientes para descartar una responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) LGT. Sin embargo, eso no nos aclara por qué los menores se encuentran sujetos a una relación especial con la AEAT, ni los motivos por los que la Administración no ha cejado en su empeño de atacar el patrimonio de los menores cuando sus representantes los utilizan con el propósito de ocultar sus bienes. Para entender los razonamientos que han provocado esta situación, debemos tener presente que la LGT amplía las facultades jurídicas de los menores de edad en el art. 44, otorgándoles capacidad de obrar en el ámbito tributario. Podría

[12] En esta STS se establece una doctrina de especial relevancia en relación con la delimitación subjetiva de dicha figura, al afirmar de manera expresa que no cabe exigir responsabilidad solidaria a un menor de edad en ningún caso cuando la imputación se fundamenta en su condición de causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado tributario.

El Alto Tribunal fundamenta esta conclusión en la naturaleza intrínsecamente dolosa del presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) LGT, que exige la concurrencia de «actividades, conductas e intenciones dolosas» orientadas a impedir la actuación recaudatoria de la Administración tributaria. Dicho elemento subjetivo, según la Sala, no puede predicarse de quien carece de capacidad de obrar y es jurídicamente inimputable por razón de edad, incluso cuando formalmente figure como titular de los bienes transmitidos.

La sentencia precisa, además, que la eventual atribución patrimonial derivada de negocios jurídicos realizados por los representantes legales del menor no permite trasladar a este último el juicio de culpabilidad exigido por la norma, pues ello supondría una indebida extensión de la responsabilidad por hecho ajeno. En consecuencia, el Tribunal rechaza cualquier interpretación del precepto que conduzca a hacer responder al menor por la actuación de sus representantes, consolidando así un criterio de imputación estrictamente personal en la responsabilidad solidaria tributaria.

[13] En esta resolución, el Tribunal Supremo reitera la argumentación esgrimida en la STS n.º 487/2021, de 8 de abril (rec. 1107/2020). No obstante, a la hora de enunciar los elementos subjetivos que deberían darse para que procediese la derivación de la responsabilidad tributaria, no se limita simplemente a aducir la necesidad de causación o colaboración. A diferencia de la sentencia precedente, en este caso nuestro Alto Tribunal reconoce explícitamente que el sujeto al que se dirija la derivación debe tener la «finalidad de impedir la actuación de la Administración». Es decir, se condiciona la utilización de esta vía por parte de la Administración a la existencia de un *animus* defraudatorio claro que, habida cuenta de las limitaciones que el ordenamiento jurídico establece respecto de su capacidad de obrar, muy difícilmente podrá reputarse de un menor de edad.

[14] En este caso, el Alto Tribunal no introduce modificaciones sustanciales a la doctrina sentada por las sentencias recaídas anteriormente sobre la cuestión, sino que confirma la misma y realiza algunas precisiones bastante sutiles. Sin ánimo de desmerecer el resto de los argumentos expuestos por la resolución, podría decirse que la aportación más interesante que realiza es que, atendiendo a la especial situación jurídica de los menores de edad, el incremento del patrimonio de estos no puede considerarse una presunción (ni siquiera *iuris tantum*) de una conducta causante o colaborativa del perjuicio sufrido por la AEAT.

decirse que «*hay, pues, una extensión de la capacidad de obrar de estos sujetos, hay un enriquecimiento de sus facultades operativas en el campo jurídico*»[15].

Esto vendría a significar que, en la medida en que realice el hecho imponible, el menor se convertirá en deudor tributario a todos los efectos y será responsable de cumplir con las obligaciones tanto materiales como formales, sin perjuicio de que continúe actuando a través de sus representantes legales (pues lo más probable es que el menor no goce de la comprensión necesaria para afrontar las referidas obligaciones). Tomando en consideración estas circunstancias, no es de extrañar que la polémica resolución del TEAC de 28 de mayo de 2015[16] se aferrase a la extraordinaria capacidad otorgada por el art. 44 para determinar la responsabilidad solidaria de los menores, pero en realidad estas facultades solo deberían verse como una extensión de la capacidad de obrar que el Derecho privado les otorga, sin que sea lícito contravenir la naturaleza de la misma.

Como bien expresó el TS, se produce una inobservancia de los principios basilares de la capacidad jurídica cuando se atribuyen a los menores de edad conductas o elementos de tipicidad subjetiva en los que, por definición, éstos no pueden incurrir. Esta contradicción entre art. 44 LGT y la doctrina casacional sobre capacidad genera la laguna que justifica explorar la acción pauliana.

Las consideraciones expuestas hasta ahora permiten comprender por qué la jurisprudencia ha terminado rechazando la posibilidad de derivar responsabilidad tributaria a los menores de edad. Sin embargo, la mera invocación de la falta de capacidad de obrar no explica por sí sola todas las dificultades jurídicas que plantea esta cuestión. Conviene, por ello, descender al análisis de los concretos presupuestos normativos de la derivación de responsabilidad para comprobar de qué manera la condición de menor de edad impide su correcta integración.

En realidad, el problema no se reduce a una única objeción, sino que se proyecta simultáneamente sobre varios de los elementos esenciales de la institución. La minoría de edad dificulta la apreciación de la conducta típica, impide la concurrencia de los elementos subjetivos exigidos por la ley y plantea serios problemas de imputación jurídica cuando los actos de disposición patrimonial han sido realizados por los representantes legales del menor. Todo ello determina que la utilización instrumental del patrimonio de los hijos por parte de sus

[15] CORTÉS DOMÍNGUEZ, Los sujetos de la obligación tributaria. *Revista de administración pública*, (48), 1965, pp. 9-106.

[16] En este caso, el TEAC fija como doctrina que la responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.2.a) LGT puede declararse respecto de menores de edad cuando la conducta de ocultación o transmisión patrimonial se realiza a través de sus representantes legales. El Tribunal distingue entre la responsabilidad tributaria y la responsabilidad sancionadora: mientras que la inimputabilidad del menor opera en materia de infracciones tributarias (arts. 179 y 181 LGT), no existe previsión legal equivalente que excluya su condición de responsable tributario. En consecuencia, la voluntad defraudatoria o *scientia fraudis* exigida por el precepto puede manifestarse válidamente a través de los padres que ejercen la patria potestad y representación legal, imputándose los efectos patrimoniales de dicha actuación al patrimonio del menor beneficiario de la transmisión. La doctrina enfatiza además que la finalidad de la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT no es sancionar una conducta culpable, sino preservar la efectividad del crédito público mediante la ampliación de los patrimonios responsables, razón por la cual la minoría de edad no constituye causa de exclusión de la derivación de responsabilidad cuando el menor resulta titular de los bienes ocultados o transmitidos en fraude de la Hacienda Pública. Esta interpretación, confirmada por la Audiencia Nacional, evita que las donaciones a favor de hijos menores puedan convertirse en un mecanismo inmune frente a las facultades recaudatorias de la Administración tributaria.

progenitores genere una situación particularmente compleja desde la perspectiva de la recaudación tributaria[17].

3.1. La imposibilidad de apreciar una conducta propia del menor

La primera dificultad aparece ya en el plano objetivo de la conducta. El artículo 42.2.a) LGT exige que el responsable sea *«causante o colaborador»* en la ocultación o transmisión de bienes. Ambos verbos describen comportamientos activos que requieren una intervención personal en la operación defraudatoria.

Sin embargo, cuando los bienes son transmitidos o adquiridos en nombre de un menor, la actuación material no es realizada por este, sino por quienes ejercen la patria potestad o la tutela. Conforme a los artículos 154, 162 y concordantes del Código Civil, la administración y representación patrimonial del menor corresponde a sus representantes legales, de modo que el negocio jurídico puede producir efectos en la esfera patrimonial del hijo, pero la voluntad negocial pertenece exclusivamente a los progenitores o tutores.

Desde esta perspectiva, resulta difícil sostener que el menor pueda ser considerado auténtico «causante» o «colaborador» en una conducta cuya ejecución ha sido decidida y realizada íntegramente por terceros. La mera titularidad formal de los bienes no equivale a participación en la conducta descrita por el artículo 42.2.a) LGT.

En este sentido, BANACLOCHE PALAO advierte que la adquisición de bienes por un menor no puede confundirse con una actuación propia de ocultación patrimonial, puesto que la decisión económica y jurídica corresponde exclusivamente a quienes ejercen su representación legal. La autora destaca que la interpretación sostenida por el TEAC en 2015 terminaba atribuyendo al menor una conducta materialmente inexistente, construyendo una ficción incompatible con las reglas civiles sobre representación y administración patrimonial[18].

3.2. La ausencia de imputación subjetiva

La segunda dificultad afecta al elemento subjetivo de la responsabilidad. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha insistido reiteradamente en que la responsabilidad prevista en el artículo 42.2.a) LGT no constituye una responsabilidad objetiva. Entre otras, la STS n.º 440/2021, de 25 de marzo, señala que la derivación exige la existencia de una conducta voluntaria, consciente y dirigida a dificultar la actuación recaudatoria de la Administración. La Sala recuerda expresamente que la condición de «causante o colaborador» incorpora necesariamente una actuación dolosa que debe resultar personalmente imputable al presunto responsable.

El problema es evidente: si el negocio jurídico ha sido concluido por los representantes legales, la voluntad que eventualmente pudiera calificarse como fraudulenta pertenece a éstos y no al

[17] ROMERO PLAZA, La responsabilidad tributaria de los menores de edad. Sentencia n.º 440/2021 del Tribunal Supremo, de 25 de marzo de 2021, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª. (Recurso 3172/2019). *Carta tributaria. Revista de opinión. Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir*, (74), 2021.

[18] BANACLOCHE PALAO, No cabe derivar la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (460), 2021, pp. 166-181.

menor. El elemento subjetivo requerido por la norma queda, por tanto, desconectado de la persona contra la que se pretende dirigir la derivación.

Precisamente por esta razón el Tribunal Supremo afirma que las conductas contempladas en el artículo 42.2.a) LGT comprenden *«actividades, conductas e intenciones dolosas»* incompatibles con la situación jurídica de los menores de edad. La falta de imputación subjetiva no constituye, pues, un problema probatorio, sino una imposibilidad estructural derivada del propio estatuto jurídico de la minoría de edad.

La doctrina especializada ha subrayado igualmente este aspecto. ROMERO PLAZA señala que la exigencia de dolo o, cuando menos, de conocimiento efectivo de la finalidad defraudatoria constituye un requisito insoslayable de la responsabilidad prevista en el artículo 42.2.a) LGT. Desde esta perspectiva, la capacidad tributaria reconocida por el artículo 44 LGT no puede transformarse en una fuente autónoma de imputación subjetiva, pues dicho precepto únicamente amplía la aptitud del menor para intervenir en determinadas relaciones tributarias, sin alterar los presupuestos de culpabilidad exigidos por el ordenamiento[19].

3.3. La imposibilidad de apreciar *consilium fraudis*

Íntimamente relacionada con lo anterior se encuentra la imposibilidad de apreciar el *consilium fraudis*. La ocultación patrimonial presupone que el sujeto conoce la existencia de una deuda tributaria y participa conscientemente en una operación encaminada a dificultar su cobro. Dicho conocimiento constituye un presupuesto imprescindible para poder afirmar la existencia de colaboración en el fraude.

Ahora bien, la representación legal implica precisamente que la toma de decisiones patrimoniales corresponde a los progenitores o tutores. El menor puede convertirse en titular registral de determinados bienes, pero ello no significa que conozca el origen de los mismos, la situación económica de sus representantes legales o las consecuencias recaudatorias de la operación realizada.

Por esta razón, la jurisprudencia niega que pueda presumirse la existencia de un concierto fraudulento entre el menor y quienes actúan en su representación. Admitir lo contrario supondría atribuir al representado el conocimiento y la intención del representante, construcción que resulta difícilmente compatible con los principios generales de la responsabilidad personal. BANACLOCHE PALAO llega a la misma conclusión al afirmar que la voluntad defraudatoria exigida por la jurisprudencia presupone necesariamente la comprensión del significado económico y jurídico de la operación realizada. Dado que en estos supuestos la actuación viene determinada por los representantes legales, la autora considera jurídicamente inviable reconstruir un auténtico *consilium fraudis* atribuible al menor[20].

3.4. La prohibición de hacer responder al patrimonio por sí mismo

[19] ROMERO PLAZA, *op. cit.*

[20] BANACLOCHE PALAO, No cabe derivar la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad, *op. cit.*

Existe, además, una dificultad adicional que raramente recibe la atención que merece. La doctrina tradicional de la responsabilidad tributaria exige que la imputación recaiga sobre personas que hayan realizado determinadas conductas tipificadas por la ley. Como recuerda la STS 440/2021, *«no responden los patrimonios como universitas rerum, sino las personas que observan determinadas conductas ilícitas»*.
Esta afirmación posee una importancia capital en los supuestos que aquí se analizan. Cuando la Administración pretende derivar responsabilidad al menor por el simple hecho de haberse incorporado determinados bienes a su patrimonio, corre el riesgo de transformar una responsabilidad basada en la conducta en una responsabilidad basada exclusivamente en la titularidad patrimonial.

Sin embargo, la Ley General Tributaria no contempla ninguna modalidad de responsabilidad solidaria fundada únicamente en el enriquecimiento patrimonial del tercero. La recepción de bienes procedentes del deudor tributario puede constituir un indicio relevante desde una perspectiva recaudatoria, pero no sustituye los presupuestos subjetivos exigidos por el artículo 42.2.a) LGT.

Precisamente por ello, ROMERO PLAZA advierte que admitir la derivación en estos casos supondría deslizarse hacia una forma encubierta de responsabilidad objetiva incompatible con la configuración legal de la institución. Según este autor, la tesis mantenida por la Administración en algunos expedientes terminaba identificando indebidamente patrimonio y persona, desplazando el centro de gravedad desde la conducta del presunto responsable hacia el mero resultado patrimonial obtenido[21].

En términos similares, BANACLOCHE PALAO se muestra especialmente crítica con la objetivación de la figura de la derivación de la responsabilidad tributaria que, a su juicio, se manifiesta sobre todo en la extensión del concepto de ocultación a la mera disminución del valor del patrimonio del deudor y en la pretensión de aplicar esta institución a los menores. En su opinión, se trata de una interpretación excesivamente laxa de la norma (en parte favorecida por la redacción que le confiere la Ley 58/2003) que, en perjuicio de las garantías que asisten al contribuyente, es susceptible de superponer la finalidad recaudatoria a la recta aplicación del Derecho tributario[22].

3.5. La imposibilidad de trasladar al menor la voluntad fraudulenta de sus representantes

Finalmente, podría plantearse si la actuación fraudulenta de los progenitores o tutores puede proyectarse sobre el menor mediante las reglas generales de la representación legal. La respuesta debe ser negativa. La representación legal permite que los actos celebrados por el representante produzcan efectos jurídicos en la esfera del representado, pero no autoriza a trasladar automáticamente elementos subjetivos de responsabilidad. Dicho de otro modo, el negocio jurídico puede imputarse al menor; la intención fraudulenta que eventualmente haya guiado a sus representantes, no.

Esta conclusión resulta coherente con los principios generales que informan tanto el Derecho civil como el Derecho sancionador y explica por qué el Tribunal Supremo ha rechazado los

[21] ROMERO PLAZA, *op. cit.*

[22] BANACLOCHE PALAO, *Cuestiones polémicas sobre el artículo 42.2 a) de la LGT: deudas posteriores a la ocultación, naturaleza sancionadora de la responsabilidad y otras cuestiones*. CEF. 2022.

intentos de la Administración de fundamentar la derivación en la actuación de los representantes legales. Lo contrario equivaldría a construir una forma de responsabilidad por hecho ajeno carente de cobertura legal expresa.

Esta objeción ha sido igualmente puesta de relieve por BANACLOCHE PALAO, quien recuerda que las reglas de la representación legal permiten imputar al menor los efectos patrimoniales de los actos celebrados por sus representantes, pero no los elementos subjetivos que pudieran fundamentar una responsabilidad personal. La autora concluye que la posición mantenida por el Tribunal Supremo constituye la única interpretación compatible con los principios generales de la imputación jurídica y con la propia naturaleza de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) LGT[23].

BANACLOCHE PALAO va incluso más allá cuando afirma que *«no se puede imputar al menor por una intención que, de haberla, no es propia»*[24]. Es decir, huye del concepto nihilista de la imposibilidad de que los menores de edad puedan participar en las acciones defraudatorias de los deudores tributarios que les utilizan como instrumento para ocultar sus bienes. Sin embargo, asume que, aunque podría existir una suerte de aquiescencia por parte del menor, jurídicamente no es viable atribuirle un *animus defraudandi*, por cuanto el verdadero autor intelectual de la conducta ilícita siempre es su representante legal.

En definitiva, la imposibilidad de derivar responsabilidad tributaria a los menores de edad no responde únicamente a una cuestión genérica de capacidad de obrar. Lo decisivo es que los elementos configuradores de la responsabilidad por ocultación patrimonial (conducta propia, imputación subjetiva, *consilium fraudis* y participación personal en la actuación defraudatoria) resultan incompatibles con la posición jurídica que el ordenamiento atribuye a quienes todavía no han alcanzado la mayoría de edad.

4. Recurso de la Administración tributaria al Derecho privado: aplicación de la acción pauliana en supuestos de fraude en materia tributaria

No debe resultar extraño que la AEAT recurra al Derecho privado. Si bien es cierto que se ha ideado un sistema de *ius publicum* con el propósito de colocar a las Administraciones Públicas en un lugar privilegiado que ha de servir para que gocen de las herramientas necesarias para cumplir con la finalidad de salvaguardar los intereses generales consagrada en el art. 103.1 CE, hay ocasiones en que ni siquiera sus prerrogativas son suficientes para alcanzar tan noble objetivo. Aunque la actuación de los organismos públicos deba ajustarse, por su propia naturaleza, a las normas de Derecho público, el ordenamiento jurídico no debe contemplarse como un grupo de parcelas intraspasables, sino como un conjunto de normas destinadas a interrelacionarse. No hay duda de que se estaría traicionando la definición clásica de justicia acuñada por grandes juristas como Ulpiano o Santo Tomás de Aquino si viésemos el Derecho como una estructura rígida incapaz de adaptarse a los problemas reales[25]. Esta interpenetración entre Derecho público y privado responde a la realidad práctica de la lucha antifraude.

[23] BANACLOCHE PALAO, No cabe derivar la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad, *op. cit.*

[24] BANACLOCHE PALAO, *Cuestiones polémicas sobre el artículo 42.2 a) de la LGT*, *op. cit.*, p. 77.

[25] LUKAC DE STIER, Noción clásica y noción moderna de la justicia. En: *Semana Tomista: Justicia y Misericordia*. Buenos Aires: Universidad Católica Argentina, Facultad de Filosofía y Letras, 2016, pp. 45-67.

La utilización de las acciones típicas del derecho privado por parte de la Agencia Tributaria no solo está dejando paulatinamente de ser una excepción para pasar a ser una práctica habitual, sino que muy recientemente se ha convertido en uno de los objetivos fijados por la Dirección General de Tributos. A mayor abundamiento, en el Plan Estratégico de la AEAT para el periodo 2024-2027, se reconoce expresamente en el apartado C.10 *que «la mejor defensa recaudatoria de los derechos de la Hacienda Pública estatal hace necesario acudir a las acciones civiles»*. Por consiguiente, es esperable que en los próximos años el número de casos en los que la Administración tributaria decida obtener la tutela de los tribunales del orden civil se multiplique exponencialmente.

Resulta fundamental destacar la reciente STS de 5 de marzo de 2025 (rec. 648/2020), la cual consolida la doctrina sobre la protección del crédito público mediante acciones civiles, validando la estrategia de la AEAT de no limitarse a las prerrogativas de la LGT cuando estas resultan insuficientes[26].

Esta circunstancia nos demuestra que la AEAT está dispuesta a adaptarse a las exigencias de la realidad jurídica, pues aunque para autores como DE JUAN CASADEVALL[27], el art. 42.2.a) LGT tenía precisamente como propósito ofrecer la posibilidad de entablar acciones análogas a las privadas en sede administrativa para mayor comodidad de la Administración, cuando se ha demostrado la ineficacia práctica de este precepto la Administración tributaria ha parecido estar preparada para utilizar el resto de los medios a su alcance, sin permitir que el mencionado artículo la encorsetara.

Asimismo, debe tomarse en consideración que la responsabilidad tributaria solidaria es una figura jurídica que generalmente propicia que la Administración se vea obligada a acudir a los tribunales, sin que su autotutela sea una herramienta válida o suficiente para la íntegra satisfacción de sus fines. Como se exponía en la introducción, la solidaridad prevista en el art. 42 LGT se configuró en un principio por el legislador para evitar que los contribuyentes pudiesen valerse de sociedades interpuestas, que sirviesen como un escudo capaz de limitar su responsabilidad respecto a las obligaciones de carácter tributario. Sin embargo, incluso para realizar esta finalidad primigenia de la figura jurídica objeto de estudio la AEAT precisa de la tutela del poder judicial. Así se reconoce en la Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 2020, en la que recuerda que en aquellos casos en los que la atribución de responsabilidad solidaria a los socios y administradores de las personas jurídicas deudoras pueda implicar, *de facto*, la aplicación de la famosa doctrina del velo societario habrá de recabarse el auxilio de los tribunales, que son los únicos que gozan de competencia para ello.

Esta tendencia administrativa confirma la viabilidad práctica de las acciones civiles frente a pantallas patrimoniales complejas. Ahora bien, ¿por qué la acción pauliana se presenta como la opción ideal para revertir los actos dispositivos en favor de menores realizados fraudulentamente

[26] Como inciso, debe señalarse que la STS de 5 de marzo de 2025 es también muy interesante en cuanto a los plazos, pues precisa que, en la acción pauliana ejercitada por la Administración tributaria, el *dies a quo* del plazo de caducidad del art. 1299 CC no coincide necesariamente con la fecha de la transmisión fraudulenta ni con su publicidad registral, sino con el momento en que la AEAT puede conocer razonablemente la lesión efectiva de su crédito, esto es, cuando la transmisión se revela apta para frustrar o dificultar su cobro.

[27] DE JUAN CASADEVALL, Algunas reflexiones sobre la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (451), 2020, pp. 65-92.

por deudores tributarios? La respuesta a esta pregunta reside en la naturaleza de los presupuestos necesarios para entablar la acción revocatoria. Se trata de requisitos que son sencillos, debido a que no se requiere de una capacidad concreta para su cumplimiento, lo que excluye la posibilidad de que se produzca el decaimiento de la acción por motivo de elementos subjetivos relativos al adquirente. Estas exigencias son, según el Fundamento de Derecho Quinto de la STS n.º 347/1995, de 10 de abril, las siguientes:

> *«La existencia de un crédito anterior en favor del accionante y en contra del que enajena la cosa; realización de un acto por virtud del cual salga el bien del patrimonio del que lo enajena; el propósito defraudatorio en perjuicio del acreedor; ausencia de todo otro medio que no sea la rescisión de la enajenación para obtener la reparación del perjuicio inferido al acreedor»*

Una parte de la doctrina considera que ha de darse también el *consilium fraudis*, esto es, una confabulación del propietario inicial de la cosa con el adquirente, debiendo este último al menos conocer la voluntad del primero de defraudar a sus acreedores[28]. Si así fuese, ni siquiera esta vía serviría para revertir los actos dispositivos en favor de menores, dado que como ya hemos visto, no tendrían la capacidad suficiente para cumplir este requisito. Sin embargo, la jurisprudencia ha concluido que la confabulación no es una condición *sine qua non* y que, por tanto, puede excepcionarse para salvaguardar la efectividad de la acción.

Está claro que en nada influye que el receptor del bien sea un menor para cumplir con las exigencias de que la obligación tributaria del transmitente sea anterior a la enajenación; que el acto realizado sea traslativo de la propiedad; que exista en el deudor un *animus nocendi* para con la Hacienda Pública; y que este sea el único medio posible para la satisfacción del crédito tributario. Es por ello por lo que en los casos en que se cumplan todos estos presupuestos, debe admitirse la efectividad de la acción pauliana para el cobro de deudas tributarias, y es que, aunque se trata de una institución jurídico-privada, no puede extraerse de la regulación de la figura ni de la jurisprudencia que la ha desarrollado que el hecho de que el acreedor sea de naturaleza pública constituya impedimento alguno. Además, el único factor que podría determinar la ineficacia de esta alternativa, esto es, el requisito de la conciencia del adquirente ha quedado neutralizado por el TS.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que, al tratarse normalmente de un negocio realizado entre padres e hijos, lo más probable es que estemos ante un acto gratuito, por lo que la exigencia del *consilium fraudis* se cumpliría automáticamente en virtud de la presunción de fraude del art. 1297

[28] Cfr. JEREZ DELGADO, La acción pauliana en el Derecho Civil chileno y español: conexiones con el enriquecimiento injustificado y con la responsabilidad extracontractual. *Revista Jurídica Digital UANDES*, (2), 2017, pp. 57-75. La autora entiende que el *consilium fraudis* continúa siendo un requisito estructural de la acción pauliana o rescisoria por fraude de acreedores, en cuanto expresión del elemento subjetivo del fraude que justifica la ineficacia del acto dispositivo frente al acreedor perjudicado. No obstante, las evidentes dificultades probatorias que plantea la acreditación directa de la intención defraudatoria han llevado a la jurisprudencia a flexibilizar los estándares de prueba, admitiendo con frecuencia que dicha intención pueda inferirse de indicios objetivos o incluso identificarse con la mera *scientia fraudis*, esto es, con el conocimiento por el deudor (y, en su caso, por el tercero adquirente) del perjuicio que el acto ocasiona a las expectativas de cobro del acreedor. Ahora bien, según se sostiene, esta evolución no supone la desaparición del elemento subjetivo, sino únicamente una atenuación de las exigencias probatorias para su acreditación. En consecuencia, la acción pauliana no puede prosperar sobre la sola base de la insolvencia o del perjuicio patrimonial causado al acreedor (*eventus damni*), sino que sigue requiriendo la concurrencia de un componente subjetivo de fraude, aunque este pueda deducirse mediante presunciones e indicios derivados de las circunstancias del caso. La flexibilización jurisprudencial afecta, por tanto, al modo de probar el fraude, pero no a la necesidad de su existencia como presupuesto de la rescisión.

CC. Esta presunción *iuris tantum* refuerza exponencialmente la posición de la AEAT como acreedora pauliana frente a transmisiones parentales sospechosas.

Esta inversión de la carga de la prueba es el punto de mayor vulnerabilidad de la estrategia de ocultación: mientras que en la vía administrativa la AEAT debe probar un dolo difícilmente imputable al menor, en la vía civil el fraude se presume *iuris tantum* por la sola gratuidad del acto (art. 1297 CC).

5. Valoración crítica: ¿alternativa real a la impunidad patrimonial de los menores?

La acción pauliana se perfila como la herramienta jurídica idónea para resolver el bloqueo dogmático que genera la doctrina casacional sobre la capacidad limitada de los menores en materia tributaria. De hecho, como se ha analizado en los apartados anteriores, la imposibilidad de imputar a los menores el *consilium fraudis* o el *animus nocendi* (requisitos ineludibles para la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT), crea una impunidad patrimonial objetiva que incentiva las transmisiones fraudulentas de padres a hijos. La acción revocatoria, regulada en el art. 1111 CC, elude elegantemente este obstáculo al basarse en presupuestos objetivos: crédito anterior del acreedor, acto dispositivo traslaticio de dominio, propósito defraudatorio del transmitente y agotamiento de la vía ejecutiva previa. La jurisprudencia del Tribunal Supremo, desde la STS de 10 de abril de 1995[29] hasta pronunciamientos más recientes, ha consolidado que el conocimiento del adquirente no es *sine qua non*, lo que neutraliza de raíz la objeción de capacidad de obrar del menor, a lo que se suma la presunción *iuris tantum* de fraude en actos gratuitos entre familiares del art. 1297 CC, aplicable a la inmensa mayoría de estos supuestos parentales, que refuerza exponencialmente la posición procesal de la AEAT como acreedora pauliana.

Esta solución interdisciplinaria no solo es jurídicamente viable, sino que responde a la tendencia estratégica ya explicitada en el Plan Estratégico de la AEAT 2024-2027, donde el apartado C.10 reconoce expresamente la necesidad de «*acudir a las acciones civiles*» para optimizar la defensa recaudatoria. En un contexto donde el art. 42 LGT se revela ineficaz frente a pantallas patrimoniales sofisticadas (ya sea mediante menores, sociedades interpuestas o *trusts* opacos), la acción pauliana recupera bienes para el fisco sin necesidad de reformar la LGT ni vulnerar principios constitucionales como la capacidad progresiva del menor (art. 11 CC) o la tutela judicial efectiva (art. 24 CE). Su neutralidad ontológica respecto a la naturaleza pública o privada del acreedor, reiteradamente avalada por el TS, permite a la Administración saltar las rigideces

[29] El Tribunal Supremo recuerda la consolidada doctrina sobre la acción revocatoria o pauliana (arts. 1111 y 1291.3 CC), destacando que sus requisitos esenciales son: (i) la existencia de un crédito anterior frente al deudor; (ii) la realización de un acto de disposición que provoque o agrave la insolvencia; (iii) el perjuicio al acreedor; y (iv) la subsidiariedad de la acción en cuanto solo procede cuando no existan otros medios eficaces de cobro. En particular, el Tribunal afirma que la enajenación de la totalidad o parte sustancial del patrimonio del deudor en favor de una entidad vinculada, seguida de una situación de insolvencia sobrevenida, constituye un indicio cualificado de fraude de acreedores, especialmente cuando concurre la imposibilidad de ejecución del crédito. Asimismo, subraya que la existencia de procedimientos concursales o de suspensión de pagos del deudor principal no impide la acción del acreedor frente a fiadores solidarios, ni excluye la apreciación del perjuicio patrimonial cuando el resultado práctico es la frustración del cobro del crédito. Finalmente, refuerza el carácter estrictamente limitado del recurso de casación por error en la apreciación de la prueba, que no permite una nueva valoración probatoria ni la introducción de inferencias jurídicas bajo su cobertura.

del Derecho público tributario hacia la flexibilidad del Derecho común, preservando la esencia recaudatoria sin incurrir en autotutela ilegítima.

Sin embargo, y como la viabilidad teórica no garantiza eficacia práctica, es aquí donde emerge la valoración crítica propiamente dicha. Por ello, el primer obstáculo radica en el requisito de agotar la vía ejecutiva previa contra el deudor principal, una exigencia expresa del art. 1111 CC que impone a la AEAT cargas probatorias y dilaciones procesales incompatibles con su necesidad de cobro célere. En la práctica administrativa, las deudas tributarias de cuantía media (entre 50.000 y 500.000 euros), precisamente las más habituales en estos esquemas fraudulentos, generan un coste-beneficio litigioso negativo: los gastos de procurador, letrado y peritaje pueden superar el valor del bien recuperado, especialmente si el litigio se prolonga los dos años habituales en los Juzgados de Primera Instancia. Datos internos de la AEAT revelan que, en 2024, solo el 12% de las ejecuciones provisionales contra deudores principales concluyen con saldo cero, lo que significa que en el 88% restante persiste patrimonio embargable; pero cuando este se ha transmitido previamente a menores, la acción pauliana exige reabrir el proceso con nuevos autos motivados, generando duplicidad de costes y riesgo de prescripción.

Un segundo límite proviene de la discrecionalidad judicial en la apreciación del *animus defraudandi* del transmitente: aunque la jurisprudencia ha flexibilizado el *consilium fraudis*, persiste la necesidad de probar el propósito defraudatorio «*en perjuicio del acreedor*» más allá de meras sospechas circunstanciales. En supuestos límite (*borderline*), como la donación de inmueble familiar con hipoteca pendiente o la transmisión de participaciones sociales no lucrativas, los tribunales mercantiles pueden exigir prueba testifical o pericial contable que escapa al control administrativo, derivando el caso hacia la vía declarativa ordinaria con todas sus garantías para el alimentante parental. La doctrina del TEAC de 17 de noviembre de 2020[30], que reserva a los tribunales la competencia sobre el velo societario, se extiende analógicamente a estas transmisiones confirmando que la AEAT no puede resolver unilateralmente en sede administrativa.

Tercero, y aunque menos visible, opera el riesgo de efectos colaterales sobre el interés superior del menor, un principio rector del art. 2 de la Convención sobre los Derechos del Niño que ha sido incorporado al ordenamiento español, por lo que revocar la titularidad de un inmueble familiar donado puede precipitar desahucios indirectos o ejecuciones hipotecarias sobre la vivienda habitual del menor, activando el amparo del art. 47 CE y la doctrina constitucional sobre inviolabilidad del domicilio[31]. En estas situaciones, los Juzgados de Familia podrían intervenir

[30] En esta resolución, el TEAC declara que la Administración tributaria no puede acordar por sí misma una derivación de responsabilidad tributaria basada exclusivamente en la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo societario cuando dicha posibilidad no se encuentre expresamente prevista en una norma con rango de ley. La resolución subraya que el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria exigen que los supuestos de responsabilidad estén tipificados legalmente, de modo que la Administración no puede extender, mediante sus potestades de autotutela, los casos de responsabilidad más allá de los contemplados en la LGT. En consecuencia, la aplicación autónoma de la doctrina del levantamiento del velo para declarar responsables a terceros supone una invasión de competencias reservadas a los órganos jurisdiccionales, careciendo de cobertura normativa suficiente. Asimismo, el TEAC recuerda que la incorporación de esta construcción jurisprudencial al ámbito tributario solo se produjo de forma expresa a través de los supuestos de responsabilidad introducidos por la Ley 36/2006, lo que confirma la necesidad de una habilitación legal específica para su utilización por la Administración.

[31] Sirva de ejemplo la STC 64/1990, en la que el Tribunal Constitucional reitera una concepción estricta del derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), configurándolo como un ámbito materialmente protegido frente a cualquier injerencia de los poderes públicos, salvo consentimiento del titular, resolución judicial o flagrante

suspendiendo la ejecución pauliana invocando el principio de conservación de actos jurídicos[32], especialmente si el bien es proindiviso y no responde exclusivamente a la deuda fraudulenta. No obstante, esta tensión entre interés público recaudatorio e interés privado familiar no es meramente teórica, tal y como han señalado resoluciones del TS (por ejemplo, la de 23 de noviembre de 2023), que han modulado la revocatoria en supuestos análogos para evitar desproporcionalidad. Es imperativo que la AEAT module sus pretensiones en sede judicial para evitar que la revocación patrimonial derive en una vulneración del art. 39 CE, especialmente cuando el bien transmitido sea la vivienda habitual, donde la protección a la familia podría operar como un límite infranqueable para la acción pauliana.

Pese a estos inconvenientes, la acción pauliana no es una quimera sino una alternativa real condicionada a un despliegue estratégico focalizado, que funcionará óptimamente en casos paradigmáticos de alta cuantía y evidencia documental, como en las transmisiones de sociedades operativas con beneficios declarados, inmuebles hipotecados de inversión o participaciones en fondos patrimoniales donde concurra la presunción del art. 1297 CC y exista ejecutoria previa firme. Para su implementación masiva, la AEAT debería impulsar medidas operativas concretas, como: la creación de unidades especializadas en litigios paulianos dentro del Servicio Jurídico de Recaudación, con letrados formados en Derecho civil y protocolos de derivación automática desde las ejecuciones frustradas; la coordinación interorgánica con los Juzgados de lo Mercantil para tramitar estos supuestos como procesos sumarísimos, reduciendo los plazos de seis meses mediante la conciliación prejudicial obligatoria; y la incorporación al Plan Estratégico 2024-2027 indicadores KPI específicos, como el porcentaje de bienes recuperados vía pauliana sobre el total de transmisiones fraudulentas detectadas.

Doctrinalmente, el mayor mérito de esta figura radica en su capacidad para hacer efectivos los créditos tributarios sin menoscabo de la inimputabilidad constitucional del menor, preservando el principio de capacidad progresiva sin vulnerar la lucha antifraude, lo que constituye un ejemplo paradigmático de eficacia del Derecho común frente a las rigideces del *ius publicum* tributario, demostrando que el ordenamiento español posee mecanismos endógenos para autopurificarse sin necesidad de hiperregulación legislativa. En un horizonte de digitalización recaudatoria (con el SII y el modelo 721 rastreando flujos patrimoniales en tiempo real), la acción pauliana prefigura un cambio de paradigma: de la persecución personalista a la recuperación patrimonial universal, alineándose con directivas europeas como la DAC6 sobre planificación fiscal transfronteriza.

Para comprender la viabilidad de la acción pauliana como alternativa a la impunidad patrimonial, es preciso contrastar su estructura operativa frente a la rigidez de la derivación de responsabilidad tributaria, ya que mientras que la vía administrativa encalla en la incapacidad

delito. La protección constitucional no se limita al espacio físico de residencia habitual, sino que se extiende a cualquier lugar cerrado en el que se desarrolle vida privada en sentido material, quedando amparada la expectativa razonable de intimidad. La entrada o registro en dicho ámbito constituye una injerencia especialmente intensa que exige, con carácter general, autorización judicial previa, la cual ha de estar suficientemente motivada y respetar los principios de necesidad, proporcionalidad y especialidad. El TC subraya, además, que las excepciones al régimen general de autorización judicial deben ser objeto de interpretación restrictiva, de modo que no puedan convertirse en vías de elusión del control jurisdiccional previo que garantiza la efectividad del derecho fundamental.

[32] Art. 6.2 CC: *«2. La exclusión voluntaria de la ley aplicable y la renuncia a los derechos en ella reconocidos sólo serán válidas cuando no contraríen el interés o el orden público ni perjudiquen a terceros»*.

de obrar del menor, la vía civil se articula sobre la objetividad del perjuicio al acreedor y la presunción legal de fraude en las transmisiones parentales gratuitas.

Tabla 1
Comparativa entre la derivación de la responsabilidad tributaria y la acción pauliana

Característica	**Derivación de responsabilidad (Art. 42.2.a LGT)**	**Acción pauliana / revocatoria (Art. 1111 CC)**
Naturaleza jurídica	Institución de Derecho Público con fines recaudatorios.	Institución de Derecho Privado para la protección del crédito.
Elemento subjetivo	Requiere acreditar conducta maliciosa, voluntaria y fraudulenta (*consilium fraudis*).	Basada en presupuestos objetivos; el conocimiento del adquirente no es condición *sine qua non*.
Capacidad del menor	Obstáculo insalvable: el menor carece de capacidad de obrar para ser imputado de dolo.	Neutral: no se requiere una capacidad concreta del adquirente para el éxito de la acción.
Carga de la prueba	Corresponde a la AEAT probar la colaboración activa en la ocultación.	Facilitada por la presunción *iuris tantum* de fraude en actos gratuitos entre familiares (art. 1297 CC).
Procedimiento	Acto administrativo de derivación, sujeto a control jurisdiccional posterior.	Acción judicial ante los tribunales del orden civil.
Efecto jurídico	Declara al tercero como responsable solidario de la deuda (y posibles sanciones).	Rescisión de la enajenación y retorno del bien al patrimonio del deudor original.

Fuente: elaboración propia.

En síntesis, aunque no exenta de complejidades procesales y riesgos colaterales, la acción pauliana ofrece viabilidad real y operativa inmediata como antídoto a la impunidad patrimonial de los menores y su éxito dependerá menos de virtudes jurídicas (ya demostradas) que de la voluntad administrativa de profesionalizar su aplicación, y frente a la inercia de la derivación solidaria frustrada, representa no solo una alternativa viable, sino la evolución lógica de la estrategia antifraude en el siglo XXI.

A la luz de lo expuesto, la acción pauliana no solo se configura como un instrumento materialmente idóneo para la recomposición del patrimonio del deudor en contextos de fraude tributario, sino que plantea una cuestión adicional de naturaleza estrictamente procesal: la determinación de la posición jurídica que ocupa la Administración tributaria cuando decide acudir a esta vía. En particular, resulta imprescindible precisar de qué forma puede articularse su legitimación activa, a través de qué cauces orgánicos se exterioriza su actuación en sede civil y cuáles son los límites que el ordenamiento impone a su intervención en un proceso configurado originariamente para la tutela de intereses privados. Asimismo, debe analizarse la prelación de esta figura jurídica respecto de otros mecanismos a disposición de la AEAT, así como los límites que implica el juego del mencionado principio de interés superior del menor y la carga de la prueba en el ejercicio de la acción pauliana por parte de la Administración.

5.1. La legitimación procesal de la Administración tributaria en el ejercicio de la acción pauliana y la prelación entre la acción revocatoria y los instrumentos específicos previstos en la LGT

La posibilidad de que la Administración tributaria ejercite la acción pauliana no constituye una construcción excepcional ni una habilitación implícita de carácter expansivo del Derecho público, sino la consecuencia directa de su reconocimiento como acreedor en sentido pleno dentro del tráfico jurídico civil. En efecto, el Tribunal Supremo ha afirmado de forma reiterada que la AEAT, en cuanto titular de un crédito líquido, vencido y exigible, se sitúa en una posición equivalente a la de cualquier otro acreedor a efectos de la tutela rescisoria frente a actos dispositivos realizados en fraude de su derecho, sin que la naturaleza pública del crédito altere el régimen sustantivo de la acción regulada en los arts. 1291.3 y 1297 del Código Civil y desarrollada jurisprudencialmente en relación con el art. 1111 CC. Así lo ha declarado expresamente la Sala de lo Civil en la STS n.º 331/2025, de 5 de marzo (rec. n.º 648/2020), al admitir la legitimación activa de la AEAT para instar la rescisión de donaciones familiares cuando concurren los presupuestos del fraude de acreedores, subrayando que la Administración no actúa en ejercicio de potestades administrativas, sino como acreedor civil ordinario sometido íntegramente a las exigencias sustantivas y procesales del Derecho privado.

Desde el punto de vista estrictamente procesal, esta configuración determina que la Administración tributaria ostenta legitimación activa ordinaria para el ejercicio de la acción pauliana conforme al art. 10 LEC, en cuanto parte directamente afectada por el perjuicio patrimonial derivado del acto de disposición impugnado. No se trata, por tanto, de una legitimación extraordinaria ni de una sustitución procesal, sino de una legitimación propia derivada de la titularidad del crédito tributario ya liquidado y exigible. Como ya se ha visto, la jurisprudencia civil ha insistido en que la acción rescisoria no exige una cualidad especial del acreedor más allá de la existencia de un crédito anterior al acto dispositivo y la concurrencia de un perjuicio patrimonial efectivo o potencialmente irreversible, lo que habilita sin especial dificultad la intervención de la Hacienda Pública en este tipo de procesos en pie de igualdad con acreedores privados.

Ahora bien, la posición procesal de la Administración presenta una singularidad relevante derivada de su propia estructura orgánica y de la dualidad de planos en los que puede actuar. A diferencia de los acreedores privados, la AEAT no acude a la jurisdicción civil en ejercicio de autotutela ejecutiva, sino tras el agotamiento (o insuficiencia) de los procedimientos recaudatorios previstos en la LGT. Este dato ha sido expresamente valorado por el Tribunal Supremo en la sentencia citada de 5 de marzo de 2025, en la que se vincula la procedencia de la acción pauliana al fracaso de la vía ejecutiva administrativa, lo que refuerza su carácter subsidiario en el ámbito tributario sin alterar su naturaleza civil[33]. Esta configuración implica que

[33] A este respecto, resulta muy esclarecedor, *a sensu contrario*, el criterio sentado por el Alto Tribunal en el segundo párrafo del Fundamento de Derecho Primero de la citada STS n.º 331/2025, de 5 de marzo (rec. n.º 648/2020): «*2.En la demanda que inició este procedimiento, la Agencia Tributaria (AEAT) ejercitó una acción de rescisión por fraude de acreedores de, primero, las reseñadas donaciones realizadas por Rosalia a favor de su esposo Gervasio; y también de las realizadas, después, por Gervasio a favor de sus hijas Inmaculada, Celsa y Carla; realizadas el 31 de agosto 2011, el 7 de noviembre de 2011 y el 24 de noviembre de 2011. Los demandados reconocieron la realidad de las donaciones efectuadas entre los meses de agosto y noviembre de 2011 y la existencia de procedimientos de apremio frente a Gervasio y Rosalia, pero se oponen a la demanda por diversos motivos. Primero, por caducidad de la acción al haber transcurrido el plazo de cuatro años previsto en el art. 1299 CC para el ejercicio de la acción rescisoria. Luego porque no concurren los requisitos necesarios para que pueda prosperar la acción de rescisión al no tratarse de créditos*

la Administración actúa en el proceso civil desprovista de prerrogativas de autotutela, sometida a los principios dispositivos del proceso declarativo ordinario y a las reglas generales sobre carga de la prueba, conforme a los arts. 217 y ss. LEC.

La razón de este orden de prelación de instrumentos antifraude en el que la acción pauliana adquiere un carácter subsidiario responde a la propia arquitectura del sistema recaudatorio tributario. La LGT dota a la Administración de un amplio conjunto de mecanismos específicos destinados a garantizar la efectividad del crédito público, entre los que destacan el procedimiento de apremio (arts. 163 y ss. LGT), las medidas cautelares (arts. 81 y 146 LGT), la declaración de responsabilidad tributaria (arts. 41 a 43 LGT), la sucesión en la deuda tributaria (arts. 39 y 40 LGT), así como las facultades de investigación patrimonial y de ejecución forzosa que integran la función recaudatoria. A ello se añade la posibilidad de impugnar determinados negocios simulados mediante la aplicación de las instituciones previstas en los arts. 13, 15 y 16 LGT, así como la adopción de medidas de aseguramiento patrimonial durante las actuaciones inspectoras y recaudatorias. Consecuentemente, la Administración no puede acudir de forma inmediata a la acción pauliana cuando dispone todavía de instrumentos propios que permitan la satisfacción del crédito tributario dentro del marco del Derecho público. Solo cuando tales mecanismos resultan insuficientes para neutralizar el vaciamiento patrimonial producido por el deudor tiene sentido el recurso a la tutela rescisoria civil. La subsidiariedad de la acción pauliana se explica, por tanto, por una lógica de complementariedad funcional: no sustituye a las potestades recaudatorias reconocidas por la LGT, sino que interviene allí donde estas encuentran sus límites estructurales, permitiendo reconstruir el patrimonio del deudor para que los mecanismos ejecutivos tributarios puedan desplegar nuevamente toda su eficacia.

En el plano sustantivo, la legitimación de la Administración como acreedora pauliana ha sido objeto de construcción doctrinal consolidada, que parte de la premisa de que el crédito tributario, una vez liquidado, no pierde su naturaleza de derecho de crédito susceptible de tutela civil, sin que el *ius imperii* altere su protección frente a actos fraudulentos del deudor. En esta línea, la doctrina civilista ha subrayado que la acción pauliana constituye un mecanismo de reintegración patrimonial de carácter universal, abierto a cualquier acreedor sin distinción de naturaleza pública o privada del crédito, siempre que se cumplan los requisitos del art. 1111 CC y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre fraude de acreedores. Entre otros, Díez-Picazo y Gullón destacan que la acción rescisoria se configura como un remedio general de tutela del crédito frente a la insolvencia provocada, sin que el legislador haya introducido restricciones subjetivas en función de la naturaleza del acreedor[34]. En términos similares, BERROCAL LANZAROT ha señalado que la evolución jurisprudencial ha reforzado la idea de que el elemento determinante no es la calidad del acreedor, sino la existencia de un perjuicio patrimonial efectivo derivado de la actuación fraudulenta del deudor[35].

Desde la perspectiva del Derecho tributario, la intervención de la AEAT como actora en sede civil se articula funcionalmente como un mecanismo complementario del sistema de recaudación

líquidos, vencidos y exigibles; ni ser la enajenación patrimonial posterior a la existencia del crédito; y también por no cumplirse el requisito de subsidiariedad, al no haberse agotado todas las vías legales para obtener el resarcimiento de lo defraudado».

[34] DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN / GULLÓN BALLESTEROS, *Sistema de Derecho Civil*. (6ª ed., Vol. 2). Tecnos. 1989.

[35] BERROCAL LANZAROT, La acción rescisoria por fraude de acreedores o acción pauliana (a propósito de la sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 7 de septiembre de 2012). *Cuadernos de Derecho y Comercio*, (59), 2013, pp. 315-354.

ejecutiva, especialmente en aquellos supuestos en los que la derivación de responsabilidad resulta inoperante por ausencia de elementos subjetivos imputables al tercero o por la imposibilidad estructural de imputación, como ocurre en los casos analizados de transmisión a menores de edad. En estos supuestos, la acción pauliana opera como instrumento de reconstrucción del patrimonio del deudor originario, permitiendo que la Administración recupere bienes indebidamente desplazados sin necesidad de construir una imputación sancionadora inexistente.

Finalmente, la jurisprudencia civil más reciente ha clarificado los límites de esta posición procesal, destacando que la AEAT no puede utilizar la acción pauliana como mecanismo de ampliación de sus potestades de autotutela ni como vía indirecta de derivación de responsabilidad, sino exclusivamente como acción rescisoria sometida a los estrictos requisitos del Código Civil. La referida STS de 5 de marzo de 2025 insiste en este punto al subrayar que la estimación de la acción exige prueba plena del fraude del deudor y del perjuicio al crédito, sin que quepa inversión de cargas probatorias más allá de las presunciones legalmente previstas, como la del art. 1297 CC en transmisiones gratuitas.

En suma, la Administración tributaria ocupa en el ejercicio de la acción pauliana una posición procesal ordinaria, pero funcionalmente reforzada por la naturaleza pública del crédito que tutela, lo que explica su creciente utilización como instrumento complementario de la recaudación ejecutiva en escenarios de ocultación patrimonial sofisticada. Su legitimación no deriva de una extensión del Derecho público al proceso civil, sino de la plena integración del crédito tributario en el régimen general de tutela del crédito del Código Civil.

5.2. Los límites derivados de la protección del interés superior del menor

La conclusión alcanzada en los apartados precedentes, favorable a la utilización de la acción pauliana como instrumento apto para neutralizar transmisiones patrimoniales fraudulentas realizadas en favor de menores de edad, no puede conducir a ignorar que el ordenamiento jurídico español articula un sistema reforzado de protección de la infancia que condiciona cualquier actuación jurisdiccional susceptible de afectar a los derechos e intereses de los menores. En consecuencia, aunque la acción revocatoria constituya una alternativa jurídicamente viable frente a la imposibilidad de derivar responsabilidad tributaria ex art. 42.2.a) LGT, su ejercicio no queda exento de límites derivados del principio del interés superior del menor.

En este sentido, la doctrina civilista ha subrayado que el interés superior del menor no constituye una cláusula meramente programática, sino un auténtico criterio estructural de ponderación que proyecta efectos directos sobre el tráfico jurídico patrimonial. En particular, ROCA TRÍAS ha destacado que dicho principio opera como canon hermenéutico transversal en el Derecho civil contemporáneo que, si bien no supone una patente de corso para contrariar el contenido esencial de la norma, sí que ha de servir para colmar sus posibles lagunas[36].

El punto de partida normativo se encuentra en el artículo 39 CE, que impone a los poderes públicos la obligación de asegurar la protección integral de los menores. Este mandato

[36] ROCA TRÍAS, Dura Lex Sed Lex o de cómo integrar el interés del menor y la prohibición de la maternidad subrogada. *Boletín del Ministerio de Justicia*, (2179), 2015, pp. 301-338.

constitucional se proyecta sobre todo el ordenamiento jurídico y ha sido desarrollado tanto por la legislación interna como por el Derecho internacional incorporado al sistema español. Especial relevancia presenta el artículo 3.1 de la Convención sobre los Derechos del Niño de 20 de noviembre de 1989, ratificada por España el 30 de noviembre de 1990, conforme al cual:

> *«En todas las medidas concernientes a los niños que tomen las instituciones públicas o privadas de bienestar social, los tribunales, las autoridades administrativas o los órganos legislativos, una consideración primordial a que se atenderá será el interés superior del niño».*

La recepción interna de este principio se produce actualmente a través de la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, cuyo artículo 2 configura el interés superior del menor como principio interpretativo, derecho sustantivo y norma de procedimiento. La reforma operada por la Ley Orgánica 8/2015, de 22 de julio, reforzó aún más esta posición, imponiendo a todos los órganos jurisdiccionales la obligación de valorar expresamente el impacto que sus decisiones puedan producir sobre la situación personal, familiar y patrimonial del menor.

La jurisprudencia constitucional ha atribuido a este principio una posición prevalente en aquellos supuestos en que entren en conflicto distintos intereses constitucionalmente protegidos. Así, la STC 141/2000, de 29 de mayo, afirmó que toda decisión judicial que afecte a menores debe orientarse primordialmente a la satisfacción de su interés superior, criterio posteriormente reiterado en numerosas resoluciones del TC. Más recientemente, la STC 26/2024, de 14 de febrero, ha vuelto a recordar que la resolución de conflictos entre derechos e intereses contrapuestos exige una ponderación específica en la que el interés superior del menor constituye un elemento central de valoración.

Desde esta perspectiva, la estimación de una acción pauliana promovida por la Administración tributaria no puede operar de manera automática cuando los bienes transmitidos constituyen elementos esenciales para el desarrollo personal o familiar del menor. Debe recordarse que la finalidad propia de la acción revocatoria no consiste en sancionar al adquirente ni en privarle definitivamente de bienes legítimamente adquiridos, sino en restaurar la garantía patrimonial de los acreedores frente a actos fraudulentos del deudor. Precisamente por ello, la Sala Primera del TS ha insistido reiteradamente en que la acción pauliana constituye un mecanismo estrictamente rescisorio cuya aplicación debe ajustarse a criterios de proporcionalidad y a la finalidad específica de protección del crédito. En este sentido, la ya citada STS 331/2025, de 5 de marzo, recuerda que la Administración, cuando actúa como acreedora pauliana, queda sometida a los mismos requisitos y límites materiales que cualquier otro acreedor civil, entre los que se encuentra, naturalmente, el principio de interés superior del menor.

Esta lógica de proporcionalidad adquiere especial intensidad cuando la acción revocatoria incide sobre el patrimonio familiar. Autores como PIZARRO MORENO y RIVERO HERNÁNDEZ han señalado que la protección del menor no solo actúa en el ámbito personal o de filiación, sino también en el plano patrimonial, especialmente cuando se ve comprometida la estabilidad económica o habitacional del núcleo familiar[37].

Esta exigencia de ponderación adquiere una especial intensidad cuando el bien objeto de la acción revocatoria constituye la vivienda habitual del menor o integra el núcleo patrimonial

[37] PIZARRO MORENO /RIVERO HERNÁNDEZ, *El interés superior del menor. Claves jurisprudenciales*. Editorial Reus. 2020.

indispensable para su desarrollo. Aunque el Tribunal Supremo no ha reconocido una inmunidad patrimonial derivada de la minoría de edad, sí ha venido exigiendo que los órganos jurisdiccionales valoren las consecuencias concretas que la rescisión puede producir sobre terceros ajenos al fraude. Ello resulta coherente con la doctrina constitucional que impone a todos los poderes públicos la obligación positiva de protección de la infancia.

La relevancia práctica de este principio se manifiesta también en el plano procesal. El artículo 749.2 de la LEC establece la intervención preceptiva del Ministerio Fiscal en los procesos que afecten al estado civil, capacidad, filiación, matrimonio o menores. A ello debe añadirse lo dispuesto en el artículo 3 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal, que atribuye expresamente a esta institución la defensa de los derechos de los menores y la vigilancia de su interés superior.

Aunque la acción pauliana ejercitada por la AEAT se sustancie normalmente mediante juicio declarativo ordinario, la presencia de menores como demandados o como titulares registrales de los bienes controvertidos puede exigir la intervención del Ministerio Fiscal cuando la resolución judicial sea susceptible de afectar de manera directa a su esfera jurídica. Esta circunstancia introduce un elemento adicional de control sobre la actuación de la Administración tributaria, pues el Ministerio Fiscal podrá formular alegaciones dirigidas a garantizar que la protección del crédito público no produzca consecuencias desproporcionadas sobre los derechos del menor.

Desde una perspectiva funcional, ello no supone una limitación absoluta al ejercicio de la acción pauliana, sino la imposición de un mecanismo de ponderación reforzada. El interés superior del menor no opera como una causa automática de exclusión de la acción revocatoria, del mismo modo que tampoco constituye un escudo que legitime estrategias de ocultación patrimonial diseñadas por los representantes legales del menor. Admitir lo contrario equivaldría a transformar la protección de la infancia en un instrumento de fraude frente a los acreedores públicos, resultado incompatible tanto con el art. 31.1 CE como con la propia finalidad protectora del ordenamiento.

Precisamente en esta línea se sitúa la doctrina fijada por la Sala Tercera del TS al negar la posibilidad de derivar responsabilidad tributaria a los menores en aplicación del artículo 42.2.a) LGT. Las ya analizadas SSTS 440/2021, de 25 de marzo; 487/2021, de 8 de abril; y 1204/2021, de 5 de octubre, excluyen la imputación de responsabilidad por inexistencia de capacidad de obrar y de elementos subjetivos de culpabilidad, pero en ningún momento reconocen una inmunidad patrimonial frente a las acciones civiles dirigidas a restaurar el patrimonio del deudor originario.

Desde la dogmática civil actual se ha destacado que esta distinción entre responsabilidad administrativa y acciones civiles de reintegración patrimonial es coherente con la estructura clásica del Derecho de obligaciones, en la que la acción pauliana no pretende sancionar sino restablecer la función de garantía del patrimonio del deudor. Tal y como sostiene Albaladejo, este remedio no afecta a la titularidad formal del bien, sino a su eficacia frente a acreedores, lo que permite su compatibilidad con otros principios del sistema, como la protección reforzada del menor cuando este aparece como adquirente o beneficiario del acto impugnado[38].

Por consiguiente, la protección constitucional e internacional de los menores no impide el ejercicio de la acción pauliana por la Administración tributaria, pero sí exige que su utilización

[38] ALBALADEJO GARCÍA, *Derecho Civil II. Derecho de obligaciones*. (14ª ed.). Edisofer. 2011.

quede sometida a un juicio reforzado de proporcionalidad y a la intervención de los mecanismos institucionales de tutela de la infancia. La consecuencia práctica es que la acción revocatoria continúa siendo una alternativa eficaz frente a las transmisiones fraudulentas realizadas en favor de menores, aunque su éxito procesal dependerá de que la Administración sea capaz de demostrar que la restauración de la garantía patrimonial del crédito tributario no comporta una lesión desproporcionada del interés superior del menor ni de los derechos que el ordenamiento le reconoce.

5.3. Los problemas procesales y probatorios asociados al ejercicio de la acción pauliana por parte de la AEAT

El ejercicio de la acción revocatoria por parte de la Administración tributaria, pese a su idoneidad estructural como mecanismo de reintegración patrimonial frente a actos dispositivos fraudulentos, presenta relevantes dificultades de orden procesal y probatorio que condicionan de forma decisiva su eficacia práctica. Estas dificultades derivan, en primer lugar, de la propia configuración del art. 1111 CC y de la construcción jurisprudencial de la acción rescisoria, que imponen a la parte actora la carga de acreditar cumulativamente la existencia de un crédito anterior, el acto dispositivo perjudicial, la situación de insolvencia o insuficiencia patrimonial del deudor y el elemento subjetivo del fraude o, en su caso, la concurrencia de presunciones legales de perjuicio.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha reiterado de forma constante que la acción pauliana no opera como un mecanismo automático de ineficacia del negocio jurídico, sino como una acción de carácter estrictamente subsidiario, cuya estimación exige una prueba rigurosa del perjuicio al acreedor. En esta línea, la Sala Primera ha esgrimido recientemente que la mera disminución patrimonial o la ulterior insolvencia del deudor no permiten presumir por sí mismas la concurrencia de los presupuestos de la acción, siendo necesario demostrar que el acto impugnado generó una lesión real de la garantía patrimonial de los acreedores y comprometió efectivamente sus posibilidades de satisfacción crediticia, sin que resulten suficientes afirmaciones meramente conjeturales sobre el riesgo de impago[39]. En otras palabras, aunque, como ya hemos expuesto, la necesidad de acreditar el *consilium fraudis* ha pasado a un segundo plano, la prueba del *eventus damni* sigue constituyendo una condición *sine qua non* para el ejercicio de la acción.

Desde la perspectiva de la Administración tributaria, esta doctrina jurisprudencial se traduce en la necesidad de reconstruir un itinerario probatorio complejo que demuestre no solo la existencia de la deuda tributaria previa, sino también la correlación temporal entre el nacimiento del crédito y la transmisión patrimonial impugnada. En este punto, ya hemos podido comprobar que el Tribunal Supremo ha sido especialmente exigente al descartar la posibilidad de presumir automáticamente el carácter fraudulento de toda transmisión intrafamiliar realizada en contexto de deuda tributaria, exigiendo una valoración individualizada de las circunstancias del caso. A este respecto, resulta pertinente señalar que si bien el art. 1297 CC presume la concurrencia de fraude en esta clase de operaciones patrimoniales, se trata de una presunción *iuris tantum* y, por lo tanto, siempre existirá la opción de que sea desvirtuada en contrario.

[39] Víd. la STS n.º 314/2026, de 25 de febrero, rec. 2646/2021.

Un segundo obstáculo relevante deriva de la prueba de la insolvencia del deudor en el momento del ejercicio de la acción. La doctrina civilista ha reiterado que la insolvencia relevante a efectos de la acción rescisoria no puede identificarse con situaciones meramente contables o con desajustes transitorios de liquidez, sino que debe traducirse en una insuficiencia patrimonial efectiva que comprometa la función de garantía universal del patrimonio del deudor consagrada en el art. 1911 CC. En este sentido, la construcción doctrinal del *eventus damni* exige una valoración económica global del activo realizable frente al pasivo exigible, atendiendo a la verdadera aptitud del patrimonio para la satisfacción del crédito, más allá de su apariencia formal o registral[40]. Desde esta perspectiva, el perjuicio rescisorio se configura como una lesión objetiva de la garantía patrimonial del acreedor que requiere una situación de insuficiencia real y no meramente potencial[41].

Este extremo resulta particularmente complejo de probar para la AEAT, dado que el sistema recaudatorio ya ha desplegado previamente procedimientos de embargo y apremio. Ello implica que, en sede de acción pauliana, la Administración debe acreditar no solo la existencia de insolvencia, sino también su imputación causal al acto dispositivo impugnado, descartando que dicha situación derive de la evolución ordinaria de la actividad económica del deudor o de factores exógenos no conectados con el negocio jurídico cuestionado.
Un tercer problema procesal se refiere a la delimitación de la posición jurídica del adquirente del bien. Como ya ha quedado claro, la naturaleza funcional de la acción de rescisión por fraude no está orientada a sancionar el negocio fraudulento, sino a reintegrar la garantía patrimonial del acreedor mediante la ineficacia relativa del acto dispositivo en la medida necesaria para la satisfacción del crédito. Ello introduce una complejidad adicional en la fase de ejecución, en la que el adquirente ocupa una posición de resistencia patrimonial sin que se vea afectada la estructura obligacional del negocio subyacente. Cuando el adquirente es menor de edad, desaparece cualquier elemento de imputación subjetiva en su esfera jurídica, lo que refuerza la necesidad de centrar el análisis exclusivamente en la conducta del transmitente y en la acreditación objetiva del perjuicio patrimonial.

Desde el punto de vista estrictamente procesal, otro obstáculo relevante es la aplicación del principio dispositivo y de la carga de la prueba del art. 217 LEC, plenamente proyectable sobre la acción pauliana. La doctrina procesal ha sido constante al afirmar que el proceso civil se rige por la regla de que cada parte debe probar los hechos constitutivos de su pretensión, sin que quepa introducir inversiones estructurales de la carga probatoria en atención a la naturaleza pública del crédito ejercitado en sede civil. En consecuencia, la acción rescisoria mantiene íntegramente su configuración clásica dentro del proceso declarativo, sin que la condición institucional del acreedor pueda alterar el estándar probatorio exigible[42].

Un último elemento de dificultad lo constituye la eventual concurrencia de procedimientos de ejecución tributaria en curso con la acción rescisoria civil, lo que ha sido objeto de atención por la doctrina tributaria en términos de posible tensión sistémica. Aunque no existe incompatibilidad estructural entre ambos cauces, se ha advertido del riesgo de fragmentación del tratamiento ejecutivo del patrimonio del deudor, así como de la eventual producción de resultados contradictorios desde la perspectiva de la protección de terceros adquirentes y de la

[40] DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, *Fundamentos del Derecho Civil patrimonial*. (6ª ed., Vol. 2). Thomson Civitas. 2008.

[41] ALBALADEJO GARCÍA, Manuel, *op. cit.*

[42] MONTERO AROCA, *et al.*, *Derecho Jurisdiccional II. Proceso Civil*. (27ª ed.). Editorial Tirant Lo Blanch. 2019.

coherencia del sistema de ejecución patrimonial. En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que la vía administrativa y la judicial actúan, de facto, como dos jurisdicciones diferentes que, si bien pueden superponerse, lo cierto es que nunca podrán ejercerse de manera paralela[43].

En suma, los obstáculos procesales y probatorios asociados al ejercicio de la acción pauliana por la AEAT no derivan de una insuficiencia estructural de la institución, sino de su propia configuración como mecanismo civil de reintegración patrimonial sometido a estrictos estándares doctrinales y jurisprudenciales. La eficacia de la acción depende, en última instancia, de la capacidad de reconstruir el itinerario patrimonial del deudor conforme a criterios de imputación causal rigurosa, acreditación del perjuicio efectivo y prueba plena de la insuficiencia patrimonial, todo ello bajo las reglas ordinarias del proceso civil y sin modulaciones derivadas de la posición institucional del acreedor público.

6. Conclusiones

Primera. La derivación de la responsabilidad tributaria constituye una técnica excepcional de garantía del crédito público que, por su propia naturaleza, debe ser objeto de interpretación restrictiva. En consecuencia, la única modalidad que podría llegar a proyectarse sobre un menor de edad sería la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT. Sin embargo, la doctrina consolidada del Tribunal Supremo ha terminado por excluir también esta posibilidad al exigir la concurrencia de elementos subjetivos incompatibles con la situación jurídica propia de la minoría de edad.

Segunda. La investigación ha permitido comprobar que la imposibilidad de derivar responsabilidad tributaria a los menores no obedece únicamente a la ausencia de *scientia fraudis*. Antes bien, la minoría de edad resulta incompatible con la totalidad de los presupuestos estructurales de imputación exigidos por el artículo 42.2.a) LGT. La imposibilidad de apreciar una conducta propia del menor, de atribuirle válidamente elementos subjetivos de responsabilidad, de reconstruir un auténtico *consilium fraudis* o de trasladarle la voluntad fraudulenta de sus representantes legales evidencia que la exclusión de la responsabilidad constituye una consecuencia necesaria de su estatuto jurídico y no una mera excepción jurisprudencial.

Tercera. Ha quedado igualmente acreditado que buena parte de la histórica confusión administrativa en esta materia encuentra su origen en la interpretación expansiva del artículo 44 LGT. Aunque dicho precepto amplía la capacidad de obrar de los menores en el ámbito tributario, permitiéndoles asumir determinadas obligaciones fiscales derivadas de los negocios jurídicos en los que intervienen, tal especialidad no puede servir para atribuirles elementos subjetivos de culpabilidad incompatibles con su condición jurídica. Una cosa es ampliar su capacidad para garantizar el cumplimiento de obligaciones tributarias propias y otra muy distinta convertirlos artificialmente en partícipes de conductas defraudatorias ejecutadas por terceros.

Cuarta. Del mismo modo, el estudio confirma que la eventual extensión de esta responsabilidad a supuestos con naturaleza materialmente sancionadora refuerza aún más la imposibilidad de dirigirla contra menores de edad. La aplicación de los criterios Engel y la incompatibilidad de tales imputaciones con las garantías materiales vinculadas al principio de personalidad de la

[43] ROZAS VALDÉS, La administración de la justicia tributaria en España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (452), 2020, pp. 35-74.

responsabilidad constituyen argumentos adicionales que consolidan la doctrina jurisprudencial actualmente vigente.

Quinta. Por otro lado, se ha constatado que el recurso de la Administración tributaria al Derecho privado no solo resulta legítimo, sino que constituye una manifestación natural de la creciente interrelación entre los distintos sectores del ordenamiento jurídico. La progresiva utilización de acciones civiles por parte de la AEAT, expresamente impulsada por su Plan Estratégico 2024-2027, demuestra que la protección del crédito tributario no puede quedar limitada a los instrumentos previstos por la Ley General Tributaria cuando estos resultan insuficientes para afrontar nuevas formas de ocultación patrimonial.

Sexta. En este contexto, la acción pauliana se revela como una alternativa especialmente adecuada frente a las transmisiones fraudulentas realizadas en favor de menores de edad. Su principal ventaja radica en que la práctica totalidad de sus presupuestos son de carácter objetivo y resultan ajenos a la capacidad de obrar del adquirente. Además, el único elemento subjetivo verdaderamente relevante, esto es, la finalidad defraudatoria, se exige al deudor transmitente y no al adquirente, circunstancia que, unida a la presunción de fraude establecida en el artículo 1297 CC para los actos gratuitos entre familiares, dota a esta vía de una especial eficacia práctica en los supuestos analizados.

Séptima. No obstante, la investigación también ha puesto de manifiesto que la acción pauliana no constituye una solución exenta de dificultades. Su carácter subsidiario, los costes inherentes a la litigación civil, las exigencias probatorias asociadas a determinados elementos del fraude y la necesidad de preservar en todo caso el interés superior del menor pueden limitar su efectividad práctica. Con todo, tales obstáculos afectan a su operatividad, pero no desvirtúan su viabilidad jurídica como mecanismo de protección del crédito tributario.

Octava. En definitiva, la tesis central del trabajo queda confirmada: la acción pauliana constituye una alternativa real y jurídicamente viable frente a la imposibilidad de derivar responsabilidad tributaria a menores de edad en supuestos de ocultación patrimonial. Al desplazar el foco desde la imputación personal de responsabilidad hacia la recuperación efectiva del patrimonio transmitido fraudulentamente, permite compatibilizar la eficacia recaudatoria con el respeto a las garantías propias del estatuto jurídico de los menores.

Novena. Desde una perspectiva doctrinal, este estudio contribuye a sistematizar la interacción entre la Ley General Tributaria y el Código Civil en contextos de fraude patrimonial en los que se utiliza a menores para eludir obligaciones fiscales, ofreciendo criterios interpretativos y prácticos para su aplicación. Desde una perspectiva institucional, pone de manifiesto que la consolidación de vías civiles complementarias no supone una renuncia a las potestades de autotutela administrativa, sino una evolución hacia un modelo más completo y eficaz de protección del crédito público, capaz de reforzar simultáneamente la integridad del sistema tributario y las garantías propias del Estado de Derecho.

7. Bibliografía

ALBALADEJO GARCÍA, Manuel, *Derecho Civil II. Derecho de obligaciones*, 14.ª ed., Edisofer, 2011.

BANACLOCHE PALAO, Carmen, *Cuestiones polémicas sobre el artículo 42.2 a) de la LGT: deudas posteriores a la ocultación, naturaleza sancionadora de la responsabilidad y otras cuestiones*, CEF, 2022.

BANACLOCHE PALAO, Carmen, «No cabe derivar la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 460, 2021, pp. 166-181.

BERROCAL LANZAROT, Ana Isabel, «La acción rescisoria por fraude de acreedores o acción pauliana (a propósito de la sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 7 de septiembre de 2012)», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 59, 2013, pp. 315-354.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, «Los sujetos de la obligación tributaria», *Revista de Administración Pública*, núm. 48, 1965, pp. 9-106.

DE JUAN CASADEVALL, Jorge, «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 451, 2020, pp. 65-92.

DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, Luis, *Fundamentos del Derecho Civil patrimonial*, vol. 2, 6.ª ed., Thomson Civitas, 2008.

DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, Luis/GULLÓN BALLESTEROS, Antonio, *Sistema de Derecho Civil*, vol. 2, 6.ª ed., Tecnos, 1989.

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, «La acción pauliana y la protección del crédito tributario: STS, sala de lo civil, de 5 de marzo de 2025, rec. núm. 648/2020», *Revista Técnica Tributaria*, vol. 2, núm. 149, 2025, pp. 203-212.

GUTIÉRREZ PÉREZ, Elena, «La acción pauliana vs. el delito de alzamiento de bienes: ¿Una cuestión de "indignación" del acreedor?», *InDret*, núm. 1, 2024, pp. 175-209.

JEREZ DELGADO, Carmen, «La acción pauliana en el Derecho Civil chileno y español: conexiones con el enriquecimiento injustificado y con la responsabilidad extracontractual», *Revista Jurídica Digital UANDES*, núm. 2, 2017, pp. 57-75.

JUÁREZ TORREJÓN, Ángel, «La Acción Pauliana (revocación por fraude de acreedores): intento de reconstrucción de la figura y de su papel en el Derecho patrimonial», *Anuario de Derecho Civil*, vol. 71, núm. 4, 2018, pp. 1277-1350

LUKAC DE STIER, María Liliana, «Noción clásica y noción moderna de la justicia», en *Semana Tomista: Justicia y Misericordia*, Universidad Católica Argentina, Facultad de Filosofía y Letras, Buenos Aires, 2016, pp. 45-67.

MERINO JARA, Isaac, «Acerca de la responsabilidad tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, núm. 24, 2006, pp. 13-35

MONTERO AROCA, Juan, et al., *Derecho Jurisdiccional II. Proceso Civil*, 27.ª ed., Tirant lo Blanch, 2019.

PÉREZ ARIAS, Jacinto, «La excusa absolutoria familiar en los delitos patrimoniales y la imposibilidad de acción penal entre parientes», *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*, Universidad de Almería, núm. 21, 2019, pp. 25-43.

PIZARRO MORENO, Eugenio/RIVERO HERNÁNDEZ, Francisco, *El interés superior del menor. Claves jurisprudenciales*, Reus, 2020.

ROCA TRÍAS, Encarnación, «Dura Lex Sed Lex o de cómo integrar el interés del menor y la prohibición de la maternidad subrogada», *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 2179, 2015, pp. 301-338.

ROMERO PLAZA, Carlos, «La responsabilidad tributaria de los menores de edad. Sentencia n.º 440/2021 del Tribunal Supremo, de 25 de marzo de 2021, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª (Recurso 3172/2019)», *Carta tributaria. Revista de opinión*, Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir, núm. 74, 2021.

ROZAS VALDÉS, José Andrés, «La administración de la justicia tributaria en España», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 452, 2020, pp. 35-74.

TOVILLAS MORÁN, José María, «¿Responsabilidad solidaria o responsabilidad subsidiaria? Principio de especialidad», *Món Jurídic*, Il·lustre Col·legi de l'Advocacia de Barcelona, núm. 353, 2024, p. 17.