



FACULTAD DE DERECHO

ANÁLISIS TRIBUTARIO DEL GRUPO FAMILIAR ALBEDRIO

Trabajo Fin de Máster

Autora: Claudia Martínez Córdova

Tutor: Raúl Salas Lucía

Máster Universitario en Acceso a la Abogacía

Madrid

Diciembre de 2025

INDICE

ANTECEDENTES Y ASUNCIONES	3
ATECEDENTES	3
NECESIDAD DE D. SALAZAR Y DÑA. CRISTINA DE ESTAR DEFENDIDOS POR ABOGADO Y REPRESENTADOS POR PROCURADOR EN LA INTERPOSICIÓN DE RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO.	5
DE LA NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES.	5
DE LOS ARANCELES APLICABLES	6
DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA: ARTÍCULOS 42.1.a) y 42.2.a) LGT.	7
<i>PRESUPUESTOS PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA CONTEMPLADOS PARA EL ARTÍCULO 42.1.a).</i>	7
PRESUPUESTOS PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA CONTEMPLADOS PARA EL ARTÍCULO 42.2.a).	9
CONCURRENCIA DE LOS PRESUPUESTOS HABILITANTES PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA A D. SALAZAR.	11
<i>1.3.1. RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.1.a).</i>	11
CONCURRENCIA DE LOS PRESUPUESTOS HABILITANTES PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA A DÑA. CRISTINA.....	16
EFFECTOS EN EL ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD EL HECHO DE QUE SE HAYA ANULADO LA SANCIÓN DE RETENCIONES DE IRPF POR LA AN.....	17
ACUERDO DE LIQUIDACIÓN	18
PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR DE LA ADMINISTRACIÓN... ..	18
DE LAS DILACIONES IMPUTABLES A IA.	19
INTERPOSICIÓN EN PLAZO DEL RECURSO DE ALZADA.....	21
ACREDITACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN DEL RECURSO DE ALZADA.	22
IMPLICACIONES PARA D. SALAZAR Y DÑA. CRISTINA DE LA ESTIMACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS.....	23
IMPLICACIONES PARA D. SALAZAR Y DÑA. CRISTINA EL PAGO DE LA DEUDA POR OTROS RESPONSABLES.....	24

ANTECEDENTES Y ASUNCIONES

ATECEDENTES

D. Salazar Carmona (23%) y su hija Doña Cristina Carmona (2%, menor de edad al inicio) participan conjuntamente en un 25% de INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L. (“Inversiones IA”), siendo D. Salazar administrador solidario y teniendo la sociedad por objeto la tenencia de participaciones sociales.

Inversiones IA adquiere terrenos el 4/11/2003 y los aporta el 27/12/2003 a PROMOCIONES INMOBILIARIAS LLUCMAJOR, S.L. (“Promociones IL”), que los vende el 9/04/2006 con una ganancia de 62.576.369,64 €. Inversiones IA venía aplicando el régimen de entidades patrimoniales (TRLIS) y plantea consulta a la DGT el 3/05/2006 sobre su aplicación y, en particular, sobre retenciones en un reparto de dividendos.

Sin esperar contestación, Inversiones IA reparte dividendos el 14/01/2007 por 57.576.369,64 € (D. Salazar: 13.242.565,02 €; Doña Cristina: 1.151.527,39 €). La DGT contesta el 26/08/2009 negando el régimen.

El 23 de julio de 2009 se notifica a Inversiones IA el inicio del procedimiento inspector, delimitándose desde ese momento su objeto a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2004 a 2006 y de las Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre Rendimientos del Capital Mobiliario (Retenciones) del período 2007. En el propio acuerdo de inicio, la Inspección requiere la comparecencia de la entidad en sus oficinas el 6 de agosto de 2009 y la aportación de información y documentación con trascendencia tributaria.

En desarrollo de dichas actuaciones, consta una Diligencia Única de 14 de agosto de 2009 que refleja el despliegue de los trámites de comprobación documental propios del procedimiento: se identifica el alcance objetivo de la inspección, se deja constancia de la documentación aportada (incluidos libros diarios 2004–2006 y documentación vinculada a la aportación del patrimonio a la ampliación de capital de Promociones IL), y se reiteran requerimientos de justificantes y documentación explicativa gastos y del valor de transmisión que conduce al importe de 62.576.369,64 €. Asimismo, se fija una nueva comparecencia para el 31 de agosto de 2009, con advertencia expresa de que la falta de aportación o incomparecencia podría determinar la apreciación de dilaciones no imputables a la Administración, con incidencia en el cómputo del plazo inspector.

Inversiones IA aportó la totalidad de la documentación requerida el 31 de agosto de 2009, de modo que, conforme al propio relato, la Inspección contó desde esa fecha con la información solicitada para culminar la comprobación.

El cierre del procedimiento inspector se sitúa el 1 de septiembre de 2010, fecha en la que se notifican las correspondientes liquidaciones: una por el IS 2004–2006 y otra por Retenciones 2007, por importes - sin incluir intereses de demora - de 21.115.273,93 € y 11.889.510,23 €, respectivamente. Así, a Inspección niega la procedencia del régimen de entidades patrimoniales aplicado por la sociedad, al considerar que Inversiones IA ejercía promoción inmobiliaria indirectamente a través de Promociones IL, lo que determina, de un lado, la tributación al tipo general del 35% en lugar del 15%, y, de otro, la exigencia

de retenciones por el reparto de dividendos al decaer el presupuesto de no sujeción asociado al régimen especial.

En coherencia con la regularización, se inicia un procedimiento sancionador el 13 de septiembre de 2010, y define su objeto como la depuración de la infracción de dejar de ingresar del artículo 191 LGT, vinculada a los conceptos regularizados. El procedimiento concluye con la notificación, el 31 de octubre de 2010, de acuerdos sancionadores por 12.669.164,36 € (IS 2004–2006) y 7.133.706,14 € (Retenciones 2007), calificadas como graves y con multa proporcional del 60%.

Sobre dicha base, el itinerario impugnatorio descrito se proyecta en dos planos distintos. Por un lado, Inversiones IA recurre ante el TEAC y, ante el silencio del órgano económico-administrativo, acude a la Audiencia Nacional, solicitando la declaración de procedencia del régimen especial y, en consecuencia, la anulación de las liquidaciones y sanciones, alegando además la prescripción del ejercicio 2004. La Audiencia Nacional estima parcialmente, al declarar “no haber lugar a la Sanción Retenciones, anulando la misma”, y desestimar el resto, precisándose que la sentencia deviene firme el 9 de enero de 2017.

Por otro lado, y ya en relación con la derivación de responsabilidad, D. Salazar y Doña Cristina impugnan en reposición y ante el TEARM, que estima íntegramente sus pretensiones por resolución de 28 de diciembre de 2014 (entrada en Oficina de Relación con Tribunales el 2 de febrero de 2015), dictándose acuerdo de ejecución de 27 de abril de 2015 que anula la derivación. Frente a ello, la Administración interpone recurso de alzada el 24 de mayo de 2015, y el TEAC revoca el criterio del TEARM mediante resolución de 25 de mayo de 2023, constando que los interesados han interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional y se encuentran en plazo para formalizar demanda.

NECESIDAD DE D. SALAZAR Y DÑA. CRISTINA DE ESTAR DEFENDIDOS POR ABOGADO Y REPRESENTADOS POR PROCURADOR EN LA INTERPOSICIÓN DE RECURSO CONTENCIOSO- ADMINISTRATIVO.

En el supuesto planteado, la interposición de un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional exige, con carácter general, la intervención preceptiva de abogado y procurador, conforme a lo dispuesto en la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (“LJCA” en adelante).

Concretamente, el artículo 23 de la LJCA establece que las partes deberán actuar representadas por procurador y asistidas por abogado cuando el conocimiento del recurso corresponda a órganos colegiados. Este mismo viene siendo el caso cuando se presenta un recurso frente a la Audiencia Nacional. Además, esta exigencia viene reforzada por el artículo 31 de la LJCA, el cual determina la necesidad de defensa técnica en todos los procesos ante órganos jurisdiccionales superiores, salvo en los supuestos expresamente exceptuados (Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, cuando la cuantía no exceda de 30.000 euros).

En el presente caso, la competencia para conocer del recurso se atribuye a la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en virtud del artículo 11 LJCA, dado que se impugna una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Por tanto, no concurre ninguna de las excepciones previstas en la ley, lo que implica que D. Salazar y Dña.

Cristina deben estar necesariamente defendidos por abogado y representados por procurador para la válida interposición y tramitación del recurso.

Así, cabe concluir que la normativa aplicable y la doctrina jurisprudencial consolidada imponen la intervención preceptiva de abogado y procurador en la interposición del recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, constituyendo un presupuesto procesal indispensable para la validez del procedimiento, pero no, la del procurador.

DE LA NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES.

En el supuesto de que no fuera preceptiva la intervención de procurador, las notificaciones se practicarían directamente a la parte en el domicilio designado en el escrito de interposición o, en su defecto, en el que conste en el expediente administrativo. Así lo dispone el artículo 151 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC), aplicable supletoriamente en virtud del artículo 78 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).

Este precepto establece que las comunicaciones se realizarán en la dirección señalada por la parte, pudiendo utilizarse medios electrónicos cuando el interesado esté obligado a ello o lo solicite voluntariamente, conforme a lo previsto en los artículos 162 LEC y 135 LJCA. En caso contrario, se emplearán los medios tradicionales: entrega personal, correo certificado con acuse de recibo o servicio de notificaciones judiciales.

Sin embargo, cuando la parte contraria es la Administración Pública, la situación presenta una particularidad relevante, siendo esta que la Administración está obligada a relacionarse por medios electrónicos en todas sus actuaciones, conforme al artículo 14.2 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común, y al artículo 135 LJCA, que regula la presentación y recepción de escritos por vía telemática.

DE LOS ARANCELES APLICABLES

Para determinar los honorarios del Procurador se debe atender a lo recogido en el Real Decreto 434/2024, de 30 de abril, por el que se aprueba el Arancel de Derechos de los Profesionales de la Procura. El Título VI del citado texto regula las actuaciones en el orden contencioso-administrativo, y su artículo 69 dispone lo siguiente:

“Los profesionales de la Procura en toda clase de recursos o procesos contencioso-administrativos en los que intervengan ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo o ante las Salas de esta jurisdicción, devengarán sus derechos con arreglo al artículo 2. La cuantía se determinará conforme a lo dispuesto en las reglas contenidas en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.”

En virtud de lo anterior, y al tratarse de procedimientos con cuantía determinada, resulta aplicable el artículo 2 del Arancel, por el que se establece la escala en función de dicha cuantía. En el caso de D. Salazar, la cuantía del proceso asciende a 52.807.654,66 euros, mientras que en el de D.^a Cristina se fija en 1.251.527,23 euros.

Conforme a la escala, los primeros 600.000 euros devengan 2.079,53 euros. Por cada fracción adicional de 6.000 euros que exceda de esa cantidad, se añaden 15,17 euros, con un límite máximo de 75.000 euros para los derechos del Procurador.

Aplicando estas reglas, el cálculo teórico arrojaría para el procedimiento de D. Salazar un importe superior a 130.000 euros, pero se aplica el tope legal, quedando en 75.000 euros. Para el procedimiento de Dña. Cristina, el importe resultante es 3.726,81 euros, sin alcanzar el límite máximo. Estas cantidades comprenden todas las actuaciones propias del Procurador: presentación de la demanda, tramitación del recurso, asistencia a la vista y la interposición de los recursos pertinentes.

Por tanto, en caso de ser preceptiva la intervención de Procurador, los derechos devengados serían de 75.000 euros para el procedimiento de D. Salazar y de 3.726,81 euros para el de Dña. Cristina.

DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA: ARTÍCULOS 42.1.a) y 42.2.a) LGT.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, “LGT”), prevé distintos tipos de responsabilidad para asegurar el cobro de las deudas tributarias, diferenciando entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria. La última de estas, y la que resulta de interés para el objeto de estudio de este dictamen jurídico, se caracteriza en que el deudor deberá responder de la deuda tributaria sin necesidad de que, con carácter previo, la Administración lleve a cabo el proceso de declaración de crédito incobrable y deudor fallido del responsable principal.

En el caso objeto de estudio, y tal y como se desprende del acuerdo del procedimiento de declaración de responsabilidad¹, se deriva la responsabilidad solidaria en virtud de los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT. Esta responsabilidad alcanza tanto la deuda tributaria principal, como las sanciones, de forma que D. Salazar y Dña. Cristina deberían de responder solidariamente de la cuota dejada de ingresar en concepto de IS y Retenciones, así como de las sanciones derivadas de la infracción tributaria en concepto de IS y Retenciones.

PRESUPUESTOS PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA CONTEMPLADOS PARA EL ARTÍCULO 42.1.a).

En relación con el primer fundamento de derivación de responsabilidad solidaria, el artículo 42.1.a) de la LGT prevé la derivación del pago de la deuda tributaria pendiente y de la correspondiente sanción, a las personas o entidades que sean causantes, o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.

Del tenor literal de la ley, podemos distinguir dos presupuestos habilitantes esenciales que deben concurrir para que la Administración pueda derivar la responsabilidad tributaria solidaria en virtud de este artículo:

- i. Existencia de una infracción tributaria previa.

¹ Pág.3, apartado 5 del caso.

ii. Intervención activa del tercero como causante o colaborador.

Adicionalmente, a través de la jurisprudencia, nuestros tribunales han matizado el carácter que debe presentar esta “*intervención activa*”.

Así, se ha considerado igualmente como requisito indispensable para la derivación de la responsabilidad solidaria, que la intervención activa presente dolo o culpa. Esto se debe a que la derivación de responsabilidad en virtud de este artículo tiene finalidad sancionadora. El Tribunal Supremo (en adelante, “TS”) así lo ha reiterado en numerosas ocasiones.

Recientemente, en la STS 408/2023, del 7 de febrero, de 2025, [ECLI:ES:TS:2023:408] se ha pronunciado en el siguiente sentido:

“en relación con la derivación de responsabilidad solidaria a los administradores, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, (...), se ha pronunciado de manera reiterada, en el sentido de que posee una naturaleza sancionadora en consonancia con las sentencias del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (STC 76/1990)”

[...]

“De este modo, no se puede predicar la existencia de una responsabilidad objetiva cuando analizamos la conducta de los responsables solidarios o subsidiarios, pues, como hemos afirmado, debemos predicar la naturaleza sancionadora de este procedimiento de derivación de responsabilidad, lo que implica que, tanto a unos como a otros responsables, les es exigible no sólo la comisión e imputación de los hechos, sino que además se acredite la concurrencia de culpa en la comisión de los mismos.”

Más recientemente, el TS ha indicado en su sentencia 2161/2025, del 20 de mayo de 2025, [ECLI:ES:TS:2025:2161] que:

“la declaración de responsabilidad subsidiaria no se satisface mediante el automatismo de identificar la condición de administrador, sino que es preciso algo más. Se exige que los administradores incurran en las conductas específicas que describe el precepto, lo que impone a la Administración Tributaria una explicación de por qué el administrador a quien señala como responsable incurrió en alguna de aquéllas”

Aunque bien es cierto que la sentencia versa sobre el artículo 43.1, toma precisamente como referencia para su análisis el artículo 42.1.a), pues ambos versan acerca de la derivación de responsabilidad a los administradores.

En definitiva, la derivación de responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.1.a) de la LGT exige dos presupuestos esenciales: la existencia de una infracción tributaria previa y la intervención activa del tercero como causante o colaborador, y que dicha intervención revista de dolo o culpa. Posee de esta forma, el artículo un claro carácter sancionador.

PRESUPUESTOS PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA CONTEMPLADOS PARA EL ARTÍCULO 42.2.a).

Por otro lado, y en relación con el segundo supuesto de derivación de responsabilidad solidaria, el artículo 42.2.a) de la LGT prevé la posibilidad de derivar solidariamente el pago de la deuda tributaria pendiente y de las sanciones tributarias a aquellos 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.

Su carácter sancionador ha sido más discutido. El TS ha considerado en sentencias como la STS 1848/2023, de 28 de abril de 2023 [ECLI:ES:TS:2023:1848] que la responsabilidad prevista en este artículo carece de naturaleza sancionadora. La tesis sostenida por el tribunal se basa en dos puntos principales:

- i. Su finalidad es asegurar el cobro de la deuda tributaria.
- ii. Tiene carácter reparador.

Entiende el TS que esta responsabilidad se incardina en el ámbito recaudatorio puesto que la deuda tributaria solamente asciende a los créditos tributarios devengados. Dice concretamente en su FJ 6º que:

“ el elemento intencional que debe revestir la conducta de participación en la ocultación o transmisión de los bienes del obligado principal que es determinante de la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) no determina en modo alguno que estemos ante una conducta asimilable a una infracción, de modo que, por el hecho de que eventualmente pueden integrarse en la deuda tributaria la procedente, en su caso, de sanciones tributarias, no se transmite a esta modalidad de responsabilidad la naturaleza sancionadora que en origen tuviera el débito. Prueba de ello es que la responsabilidad se limita al valor de los bienes ocultos o transmitidos, y no es por razón de la infracción”.

Sin embargo, el alto tribunal habla de un elemento intencional que reviste la conducta. El Magistrado Excmo. Sr. Francisco José Navarro Sanchís emite un voto particular considerando que el artículo sí presenta carácter sancionador. Razona el magistrado que la LGT coloca a los responsables de los artículos 42 y 43 dentro del régimen de infracciones y sanciones. Destaca que la propia descripción del artículo 42.2.a) por la que se deriva la responsabilidad por causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes del obligado tributario con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria, es típica de un “tipo represivo”, porque exige dolo específico y se valora en términos de desvalor y carácter antisocial de la conducta.

Se encuentran más sentencias del alto Tribunal que apoyan la tesis de Magistrado Excmo. Sr. Francisco José Navarro Sanchís, como la STS 1158/2021 del 25 de marzo de 2021 [ECLI:ES:TS:2021:1158]. En su FJ 4º se reitera lo siguiente:

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

[...]

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

Esta misma tesis ha sido sostenida por el TS en otras ocasiones, como en la STS 4513/2017, del 14 de diciembre de 2017, [ECLI:ES:TS:2017:4513] en la que el tribunal enumera los siguientes requisitos para entender que es de aplicación el 42.2.a) (FJ 3º):

1. *La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad.*
2. *Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria, entendiéndose por ocultación « cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...), exigiéndose en el responsable un « animus noscendi » o « sciencia fraudes », es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.*
3. *Como dice la sentencia recurrida, en su Fundamento de Derecho Tercero, no es necesaria la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consume dicho resultado».*

El Tribunal entiende así que no es necesaria la consumación del resultado de ocultación, pero sí se requiere de un hacer activo.

Más allá del controvertido carácter sancionador del artículo, los tribunales mantienen un criterio más uniforme a la hora de considerar como necesarios los siguientes presupuestos:

- i. Responsabilidad subjetiva, es decir, una intención defraudatoria. La conducta debe tener como intención la de entorpecer el cobro de la deuda por parte de

- la Administración, quedando excluida la mera negligencia o la responsabilidad objetiva.
- ii. Una deuda tributaria pendiente en fase recaudatoria. Que exista una deuda tributaria en el momento de la ocultación.
 - iii. Actos concretos de ocultación o transmisión de bienes embargables del obligado al pago. No siendo suficiente la mera condición de administrador.

CONCURRENCIA DE LOS PRESUPUESTOS HABILITANTES PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA A D. SALAZAR.

1.3.1. RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.1.a).

Tal y como se ha adelantado en el punto 1.1 de este dictamen, la jurisprudencia del TS ha caracterizado este precepto como una norma de naturaleza sancionadora, o por lo menos, requiere de un elemento claramente subjetivo. Esto conlleva que para su aplicación concurren tanto una infracción tributaria previa y válidamente declarada frente al obligado principal, como una conducta de causación o colaboración activa del tercero en esa infracción, y que dicha conducta revista de un elemento subjetivo de culpabilidad.

Dado que la derivación de responsabilidad solidaria abarca tanto la cuota tributaria y las sanciones, se debe hacer una mención previa a las implicaciones que se derivan de que D. Salazar y Dña. Cristina hayan recurrido primero ante el TEAC y después frente a la Audiencia Nacional el acuerdo de liquidación y sanciones impuestas por la Administración.

Esta mención se hace debido que podría entenderse, en virtud del artículo 212.3.a) de la LGT, que las sanciones quedan suspendidas por la interposición de un recurso, dado que este precepto establece la suspensión automática de la ejecución de las sanciones en el momento en que estas son recurridas, sin necesidad alguna de aportar garantías (se excluye expresamente la aplicación de este precepto para la sanción derivada del art. 42.2 de la LGT). El artículo indica, además, que dicha suspensión operará hasta que las sanciones sean firmes en vía administrativa.

No es así el caso con la deuda tributaria. El análisis parte de que de la asunción de que se ha reclamado el acuerdo de liquidación (y las sanciones) vía recurso económico-administrativo. Su regulación viene prevista en el Capítulo VI de la LGT, y no prevé la suspensión automática de la deuda tributaria, a diferencia de lo que ocurre en el artículo 212.3 en relación con las sanciones. Así, el debate en torno a que el acto se encuentre suspendido es en relación con la sanción.

A estos efectos, cabe recordar que el TEAC, según se indica en el supuesto de hecho² resuelve por medio de silencio administrativo negativo. En este sentido, se debe revisar

² Página 2, apartado 4.

cuales consideran nuestros tribunales que son los efectos de una resolución llevada a cabo por la Administración por medio de silencio administrativo negativo, especialmente, si produce la firmeza del acto en vía administrativa.

En la STS 1421/2020, de 28 de mayo, de 2020, [ECLI:ES:TS:2020:1421], el tribunal estudia la posibilidad de iniciar el procedimiento de apremio en vistas de ejecutar una deuda tributaria, cuando ha transcurrido el plazo legal para resolver el recurso de reposición dirigido contra la liquidación de la que dimana, sin que hubiera recaído resolución expresa, con base en que la liquidación tributaria impugnada no fue suspendida. A este respecto, el Supremo recuerda que el silencio administrativo negativo (FJ 2º):

“no es un acto propiamente dicho, sino una ficción cuya principal virtualidad es la de permitir al afectado la posibilidad de impugnarlo, impidiendo el bloqueo que supone la creación de situaciones indefinidas u obstinadas de falta de respuesta.”

[...]

*“Se conculca el principio jurídico (...) , de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non auditur*), lo que sucede en casos como el presente en que el incumplido deber de resolver sirve de fundamento a que se haya dictado un acto desfavorable -la ejecución del impugnado y no resuelto-, sin esperar a pronunciarse sobre su conformidad a derecho, cuando había sido puesta en tela de juicio en un recurso que la ley habilita, con una finalidad impugnatoria específica, en favor de los administrados”*

Además, el alto tribunal aclara lo siguiente (FJ 3º):

“Es cierto que el recurrente no promovió, como le era posible, la suspensión del acto recurrido en reposición, pero tal circunstancia sólo habría hecho más clara y evidente la necesidad de confirmar la sentencia, pues al incumplimiento del deber de resolver sobre el fondo -la licitud de la liquidación luego apremiada-, sobre el que nos hemos pronunciado, se solaparía además, haciendo la conducta aún más grave, el de soslayar el más acuciante pronunciamiento pendiente, el de índole cautelar.”

Así, y en relación con las sanciones, podría entenderse que éstas siguen suspendidas, en tanto que nuestra jurisprudencia se ha pronunciado acerca de que el recurso promovido por el contribuyente, resuelto por medio de silencio administrativo negativo, no puede entenderse como un acto firme, sino como una ficción jurídica cuya finalidad es la de habilitar el acceso a la interposición de un recurso, no el despliegue de los efectos jurídicos propios de que se haya resuelto el recurso.

En virtud de este razonamiento, cabría tomar como referencia, a efectos de entender cuando devienen o no firmes las sanciones, la fecha en la que la sentencia de la Audiencia Nacional adquiere firmeza, esto es, el 9 de enero de 2017. Esto querría decir, que, a fecha de 26 de enero de 2013, momento en el que la Administración declara la responsabilidad solidaria de D. Salazar y Dña. Carmen, las sanciones se encontraban suspendidas.

En este punto, cabe preguntarse si es posible derivar la responsabilidad solidaria que nace de una sanción que se encuentra suspendida.

A este respecto, resulta de interés la Sentencia del TS nº.487/2021 del 8 de abril de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1375) en la que se plantea si es posible derivar al declarado responsable solidario, al amparo del art. 42.2.a) de la LGT, una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada que, aunque bien es cierto versa principalmente sobre el artículo 42.2.a) y no el 42.1.a), esclarece igualmente extremos de interés a efectos del artículo 42.1.a) El TS considera para estos que (FJ 3º):

“en los supuestos de declaración de responsabilidad solidaria realizados al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT, no existe obstáculo legal alguno para derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, por ende, automáticamente suspendida en período voluntario, sin perjuicio de que la sanción no pueda ser exigida y deba continuar suspendida hasta que sea firme en vía administrativa.”

Es decir, aunque sí haya lugar a la derivación de responsabilidad solidaria para el cobro de la sanción suspendida, esta no podría exigirse hasta que el acto fuese firme.

Este análisis se hace dado que uno de los requisitos que deben concurrir para la aplicación del art. 42.1.a), es la existencia de una infracción tributaria previa. En este caso, tal y como se ha razonado. En este caso, la falta del pago de la cuota tributaria dejada de ingresar constituye la infracción, prevista en el art. 191.1 de la LGT. En este sentido, no se rebate la existencia de una infracción tributaria firme, ni la posibilidad de derivar la responsabilidad solidaria en virtud de una sanción suspendida, por lo que sí se cumple uno de los presupuestos habilitantes para la aplicación del precepto.

Sin embargo, sí se puede poner en tela de juicio la existencia del elemento subjetivo que se distingue del carácter sancionador del artículo. A este efecto, se debe poner de relieve que la sociedad recurre a un asesor fiscal externo, que asegura la viabilidad de la aplicación del régimen de entidades patrimoniales a la estructura y operaciones del grupo. Además, ante la complejidad de la cuestión, se presenta en mayo de 2006 una consulta formal a la DGT sobre la procedencia del régimen de entidades patrimoniales y sobre la obligación de practicar o no retención en el reparto de dividendos; la contestación se produce fuera de plazo, cuando la operación ya se había ejecutado.

En el supuesto de hecho que se analiza, la imputación dirigida a D. Salazar se basa fundamentalmente sobre su condición de administrador de Inversiones IA y su participación en las decisiones de optar por el régimen de entidades patrimoniales en el Impuesto sobre Sociedades y de repartir dividendos. Dichas decisiones, se sitúan en la esfera de la gestión ordinaria de un administrador, y no dejan entrever una voluntad activa de cometer una infracción tributaria. No solamente se sitúan en la esfera de gestión ordinaria, sino que se llevan a cabo con la diligencia propia de quien quiere asegurar que sus acciones cumplen con lo previsto en la ley.

A este respecto, se revisa lo estipulado en el artículo 179.2.d) de la LGT, que determina que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en aquellos supuestos en los que se haya puesto en marcha la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Añade este artículo que:

“Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma”

Para determinar si estamos ante un supuesto en el que existe la diligencia debida, y el error se debe a una duda de interpretación razonable, se estudia lo esclarecido por el TS en su STS 2050/2008, de 6 de junio de 2008, [ECLI:ES:TS:2008:3050] (FJ 5º):

“A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) (...) uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios”

Continúa en su FJ 6º:

“no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable”

En este sentido, queda acreditado que Inversiones IA fundamenta sus actuaciones en el criterio expuesto por un asesor fiscal, por lo que su actuación busca ajustarse a una interpretación legal jurídicamente fundamentada. Igualmente, el hecho de que la DGT tarde en resolver la consulta planteada podría dar a entender que la cuestión consultada si supone un esfuerzo interpretativo, de ahí la dilación en su respuesta.

De esta manera, las actuaciones llevadas a cabo lo que reflejan son, como máximo, una interpretación errónea de la ley, pero no el dolo propio de quien merece una sanción, y en caso de no ser así, es la Administración tributaria quien tiene la obligación de argumentar por que el contribuyente realmente no ha actuado según un parecer razonable.

Es precisamente por esto, la falta de una intención dolosa que revista las actuaciones de la sociedad, que no se entiende que concurra el elemento subjetivo habilitante para la aplicación del art. 42.1.a) de la LGT, no pudiendo derivar la responsabilidad solidaria al administrador en virtud de este.

1.3.2. RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2.a).

Tal y como se ha expuesto en el punto 1.2 de este informe, para aplicar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT deben concurrir tres condiciones: en primer lugar, una intención defraudatoria, pues se exige una conducta dolosa orientada a obstaculizar la recaudación, quedando excluida la mera negligencia. Igualmente, debe existir una deuda tributaria en fase recaudatoria, en tanto que la finalidad del precepto lo que pretende

es asegurar la eficacia del procedimiento de apremio. Del mismo modo, deben acreditarse actos concretos de ocultación o transmisión de bienes embargables, es decir, no basta con beneficiarse de un acuerdo social ni con una simple inacción, sino que se requiere prueba de que la conducta contribuyó efectivamente a impedir el embargo.

Pues bien, según los acontecimientos descritos en el supuesto de hecho³, el reparto de dividendos por Inversiones IA se produce en enero de 2007, por importe total de 57.576.369,64 euros, recibiendo D. Salazar 13.242.565,02 euros y D^a Cristina 1.151.527,39 euros.

En este momento, ni se ha pronunciado la DGT en relación con la consulta planteada, ni existe una deuda tributaria.

Esto quiere decir, que la supuesta ocultación de bienes no se produce como fruto de intentar evitar el pago de una deuda tributaria, pues ni siquiera existe una deuda en el momento en el que se reparten los dividendos.

Por otro lado, y en relación con la exigencia de un “*hacer activo*” y la condición de administrador, El acuerdo de derivación imputa a D. Salazar la responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT por haber “*contribuido en la ocultación de bienes con la finalidad de impedir a la Administración el cobro de la deuda tributaria*”. Pues bien, en relación con esto, la jurisprudencia ha insistido en que no basta la mera condición de administrador ni la simple circunstancia de ser socio beneficiario del reparto.

Se debe tener en cuenta la doctrina establecida por el TS en su STS 650/202, del 22 de febrero de 2023, [ECLI:ES:TS:2023:650] que reitera que para la aplicación del art. 42.2.a) se requiere (FJ 5º):

“Un hacer activo: la actitud de causar o colaborar (al menos, con la presencia, de modo directo o bajo representación, en la Junta en que se acuerda el reparto de dividendos). Beneficiarse económicamente de los efectos del acuerdo, mediante la percepción de los dividendos no basta, por sí solo, para entender cumplido el elemento normativo cuyo verbo rector es el de causar o colaborar.”

En este caso, debe tenerse en cuenta que D. Salazar es administrador solidario y titular del 23 % del capital social; su hija, Dña. Cristina, ostenta el 2 %, el acuerdo de reparto de dividendos se adopta en junta general, además, de la información disponible no se puede determinar en qué sentido votó cada socio ni si hubo unanimidad o mayorías reforzadas.

Así, incluso sumando los derechos de voto de D. Salazar y D^a Cristina (25 %), no se alcanza la mayoría suficiente para acordar por sí solos el reparto de dividendos, tal y como se establece en el art. 198 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Así, la decisión requiere la concurrencia de otros socios no declarados responsables.

³ Pág. 1, apartado 1.

No se puede entender por tanto que concurren los presupuestos habilitantes de aplicación del artículo 42.2.a) de LGT, esto es;

- i) El reparto de dividendos constituye parte de la actividad ordinaria de una sociedad. De la participación en el acuerdo de dichos dividendos, sin que exista tan siquiera una deuda tributaria previa, no puede desprenderse un ánimo defraudatorio.
- ii) No existe un hacer activo que cause o manifieste intención defraudatoria, tal y como ha establecido la jurisprudencia, no es suficiente con verse beneficiado por el reparto de dividendos, sino que debe probarse el ánimo defraudatorio.
- iii) No existe tampoco deuda tributaria en el momento en el que se produce la supuesta ocultación de bienes.

CONCURRENCIA DE LOS PRESUPUESTOS HABILITANTES PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA A DÑA. CRISTINA.

Al estudio de la posible concurrencia de los presupuestos habilitantes de los artículos 42.1.a) y 42.2.a) LGT en el caso de D^a Cristina, le son extensibles los mismos argumentos ya expuestos respecto de D. Salazar. Además, las particularidades derivadas de su condición de minoría de edad en el momento en el que se producen los hechos merecen un análisis separado.

En este sentido, se trae a colación la STS 1158/2021, del 25 de marzo de 2025, [ECLI:ES:TS:2021:1158], que parte de la base de que ante los supuestos en los que se deriva la responsabilidad solidaria en virtud de una intención sancionadora (que como ya se ha mencionado, reviste tanto al art. 42.1.a) como al 42.2.a)) debe existir, en virtud del art. 25 de la CE y su principio de personalidad, capacidad de obrar.

Pues bien, el TS recuerda que los menores de edad carecen de capacidad de obrar. Concluye así que no puede afirmarse que un menor “colabora (menos aún de manera consciente y voluntaria)” en la ocultación de bienes. Dicho razonamiento le es de extensión igualmente al artículo 42.1.a) en virtud de su naturaleza sancionadora (FJ 4º):

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

Así, la minoría de edad de Dña. Cristina refuerza la tesis de la imposibilidad de derivar la responsabilidad solidaria en virtud de los art. 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT.

EFECTOS EN EL ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD EL HECHO DE QUE SE HAYA ANULADO LA SANCIÓN DE RETENCIONES DE IRPF POR LA AN.

Tal y como se ha adelantado en este dictamen, la derivación de la responsabilidad solidaria de los art. 42.1.a) y 42.2.a) viene motivada por su carácter sancionador. Esto quiere decir que no constituyen preceptos que simplemente pretendan asegurar el cobro de la deuda, sino que buscan sancionar la conducta consciente y dolosa de quien ha incurrido en una infracción tributaria. Bajo esta premisa, no se entiende que, sin sanción para el deudor principal en concepto de retenciones dejadas de ingresar en relación con el IRPF, pueda sancionarse a quien pudiera considerarse como responsable solidario. Esto es así en tanto que no se aprecia una sanción en base a la cual se pueda derivar la responsabilidad.

Además, resulta del todo contrario al principio de igualdad consagrado en nuestra constitución, pues sobre el mismo hecho, y juzgando situaciones no solamente análogas, sino de prácticamente idéntica naturaleza, se estarían desplegando efectos jurídicos diferentes. El TS en la STS 4094/2023, de 2 de octubre de 2023, [ECLI:ES:TS:2023:4094] en su (FJ 5º) dice lo siguiente:

“Se mantiene la naturaleza sancionadora de la conducta prevista en el art. 42.1.a) LGT, respetando nuestra doctrina y la del Tribunal Constitucional, que de modo terminante configura esa índole al art. 42.1.a) LGT, pues no de otro modo cabría calificar una conducta aplicable a quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”

[...]

“de lo anterior deriva como consecuencia lógica que no hay infracción del principio de igualdad porque ambos, deudor principal y responsable, han recibido el mismo trato: régimen de suspensión común para la deuda y suspensión automática para la sanción. d) Hay un problema que, en verdad, queda sin resolver, que es el de que, con esa unificación del trato que la Ley de 2012 implanta, se vienen a segregar de facto partes indisolubles de un mismo acto, pues la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT unifica o integra en una sola deuda las dos clases de deudas de origen objeto de derivación, lo que, expresado en otros términos, significa que el responsable solidario participa junto al deudor en una deuda única, sin distinción de sus componentes primitivos. Aun así, la libertad de configuración normativa del legislador permite, según consideramos, esa regulación, esto es, alcanza a operar sobre partes diferentes de un único acto, por razón de su origen”

El Tribunal en la sentencia citada *ut supra* entiende que a pesar de que en el caso de la derivación de responsabilidad del art. 42.2.a) de la LGT se unifica la deuda de la infracción tributaria y la de la sanción, debe aplicarse el mismo régimen de suspensión que para el deudor principal.

De esta manera, se entiende que:

- i) Se suprime la sanción, cuya apreciación, es presupuesto habilitante para la derivación de la responsabilidad, no existiendo así fundamento para declarar la responsabilidad solidaria.
- ii) No cabe atribuir una calificación de las actuaciones diferente al responsable solidario que a la del deudor principal.

Por tanto, la anulación de las sanciones en este concepto debería suponer al menos la graduación de la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a), y que esta solamente recoja la cuantía de la infracción tributaria la sanción relativa al IS.

ACUERDO DE LIQUIDACIÓN

PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR DE LA ADMINISTRACIÓN.

De la documentación aportada, consta que el procedimiento inspector se inicia con notificación de 23 de agosto de 2009.

Pues bien, el derecho de la Administración a liquidar prescribe a los 4 años (art. 66.a LGT), el plazo empieza el día siguiente al fin del plazo reglamentario de declaración/autoliquidación (art. 67.1 LGT), y se interrumpe por actuaciones de la Administración realizadas con conocimiento formal del obligado “conducentes” a la comprobación y liquidación (art. 68.1.a LGT).

Además, para el cómputo de estos cuatro años, la STS 650/2024, de 17/04/2024 (ECLI:ES:TS:2024:2017) asume el criterio “de fecha a fecha” incluso si el último día cae en inhábil, en el sentido de que el vencimiento no se desplaza automáticamente por esa sola razón.

Para calcular desde cuando empiezan a computar estos 4 años se debe tomar como referencia las fechas de liquidación del IS de 2004 a 2006, la de retenciones de 2007.

Respecto al IS, en virtud del artículo 124.1 de la LIS, el plazo será de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores al cierre del período impositivo. En este caso, asumiendo el ejercicio fiscal coincide con el año natural, el plazo para presentar la autoliquidación será hasta el día 25 de julio del año siguiente al ejercicio. De este modo, el cómputo de los 4 años se hará:

- Para el ejercicio de 2004: 25 de julio de 2005.
- Para el ejercicio de 2005: 25 de julio de 2006.

- Para el ejercicio de 2006: 25 de julio de 2007.
-

En cuanto a las retenciones, estas se liquidarán a través del modelo 123, la AEAT establece una liquidación trimestral durante los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, por las retenciones e ingresos a cuenta que correspondan al trimestre natural inmediato anterior. Así, y teniendo en cuenta que los dividendos se repartieron el 14 de enero de 2007, el plazo a partir del que comenzaría el cómputo de los 4 años sería a partir de 20 de abril de 2007. Prescribiría de esta manera el derecho de la administración para practicar liquidación el 20 de abril de 2011.

De esta forma, podemos afirmar que el derecho de la administración a practicar autoliquidación no ha prescrito para ninguno de los ejercicios objeto de inspección.

Solamente cabría plantarse si se producen los efectos de la prescripción por

DE LAS DILACIONES IMPUTABLES A IA.

Actualmente, el art. 150 de la LGT excluye para el cómputo del plazo de los 18 meses (12 meses, en el momento en que se produce la inspección del supuesto de hecho) del periodo que tiene la Administración para llevar a cabo la inspección de las dilaciones indebidas previstas en el art. 104.2 de la LGT. Sin embargo, esto no ha sido así en el pasado, por lo que procede llevar a cabo un estudio de las dilaciones ocurridas en el supuesto de hecho sobre el que versa la consulta.

Para este análisis se parte de la base de que el requerimiento se produce el día 23 de julio de 2009, y en este se concede de plazo para responder al requerimiento 10 días hábiles (art. 30.2 LPACAP). Concretamente, se concede al contribuyente hasta el día 6 de agosto de 2009 que se aportara una serie de información y documentos de trascendencia tributaria. El 14 de agosto de 2009 la Administración notifica al contribuyente que a pesar de que se ha dado respuesta a la aportación de algunos de los documentos requeridos, quedan pendiente de aportar documentación justificativa del precio por metro cuadrado de 742,98 € fijado para determinar el valor de la transmisión de 62.576.369,64 €, correspondientes a los terrenos aportados. Finalmente, Inversiones IA completa de forma íntegra el requerimiento el 31 de agosto de 2009.

Para hacer el cómputo de las dilaciones, se deberá de atender primero a lo establecido en el art. 102.5 del RD 1065/2007, de 27 de julio, que dice expresamente que deberá entenderse que el cómputo de días se hace en relación con días naturales. Esto es así dado que la dilación se define como una demora objetiva que priva a la Inspección de elementos de juicio imprescindibles para avanzar en la comprobación. En consecuencia, el cómputo de las dilaciones indebidas, según este criterio, sería de 17 días.

Ahora, cabe preguntarse si el cómputo se hace desde la fecha del requerimiento inicial, o desde la advertencia. Pues bien, la SAN 5761/2009, de 3 de diciembre de 2009, [ECLI:ES:AN:2009:5761] entiende que (FJ 3º):

“La "advertencia" a la que se refiere el precepto no puede tener la irrelevante consecuencia que le atribuye aquella decisión pues la misma constituye un verdadero presupuesto para que la dilación pueda ser imputada al contribuyente, máxime si se tienen en cuenta dos circunstancias: la primera, que no consta que se fijara plazo inicialmente para aportar toda la documentación; la segunda, que la Inspección siguió efectuando las actuaciones que tuvo por conveniente durante el plazo imputado. No fue, en definitiva, hasta el 15 de noviembre de 2001 cuando se notifica al contribuyente la necesidad de aportar la documentación requerida con la advertencia a la que se refiere el precepto citado. Por consiguiente, sólo cabe imputar a la sociedad por el período que nos ocupa veinte días de dilaciones: las comprendidas entre el 15 de noviembre de 2001 y el 5 de diciembre de 2001, fecha esta última en la que expresamente se señala que se ha aportado toda la documentación requerida y reiterada en la primera de dichas fechas.”

Así, al no quedar acreditado que se hubiera comunicado en el requerimiento inicial que el retraso de la comunicación podría suponer una dilación imputable a este, se deberá tomar como fecha de inicio del cómputo de plazo de las dilaciones indebidas la fecha de la advertencia. Siendo el fin del cómputo la fecha en que se completa el requerimiento, computando los días naturales. En consecuencia, el cómputo de las dilaciones indebidas, según este criterio, sería de 17 días.

Sin embargo, solo existe dilación indebida cuando la administración justifique que la documentación que faltaría por aportar para completar el requerimiento impide el avance e la inspección. El TS ha entendido en sentencias como la STS 3567/2016 de (fecha) [ECLI:ES:TS:2016:3567] que la exclusión del cómputo de las dilaciones indebidas del plazo del proceso de inspección que se preveía antiguamente, no es de aplicación automática, es decir, no todo retraso en la aportación de documentación puede considerarse dilación imputable, sino únicamente aquel que impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora.

En este sentido, el Tribunal Supremo precisa dos exigencias esenciales:

- i) Existencia de un plazo concreto otorgado por la Administración para cumplir el requerimiento, que no puede ser inferior a diez días (art. 36 RGIT).
- ii) Relevancia material del retraso, en el sentido de que la falta de aportación de la documentación solicitada debe impedir la continuidad normal de la inspección.

En el FJ 4º el TS dice expresamente que:

“A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación validamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento”.”

De esta forma, al no quedar acreditada la relevancia (más allá de la trascendencia tributaria) de la falta de la documentación por entregar a fecha de 14 de agosto de 2009, no cabría excluir del computo del plazo del procedimiento inspector los 17 días que transcurren hasta la aportación completa de la documentación requerida.

INTERPOSICIÓN EN PLAZO DEL RECURSO DE ALZADA.

El art. 241.1 LGT establece que el recurso de alzada “*deberá interponerse en el plazo de un mes, contado desde el día siguiente al de la notificación de la resolución recurrida*”.

De este modo, existe una gran diferencia si se toma como referencia para el inicio del cómputo del plazo la fecha en la que la resolución del TEARM entra en la Oficina de Relación con los Tribunales la Sentado, esto es, el 2 de febrero de 2014, o si, por el contrario, se toma como referencia la fecha de notificación de la Resolución al Director, es decir, el 6 de mayo de 2015. Esto es así, por que según cual de las dos fechas se considere como la de inicio del cómputo del plazo, el recurso de alzada estaría en plazo o no.

Pues bien, en la STS 3064/2023, de 28 de junio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3064), el Tribunal sostiene, que la recepción de la resolución en la ORT imputa conocimiento a la Administración (AEAT) (FJ 2º):

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

2) El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, es conforme con la Constitución y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que en el precepto se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a

cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella.

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

En este contexto, si el plazo del art. 241.1 LGT comienza a computar desde la entrada en ORT, el mes para interponer el recurso habría vencido el 3 de marzo de 2015, quedando así su presentación fuera de plazo, pues esta, tal y como se ha señalado, se llevó a cabo el 24 de mayo 2015.

En consecuencia, el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria debe entenderse presentado fuera de plazo.

ACREDITACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN DEL RECURSO DE ALZADA.

De los Anexos presentados en el supuesto de hecho, no puede entenderse acreditada la notificación del recurso de alzada. La norma que regula los términos en los que debe practicar una notificación es el art. 41 de la LPCAP, y esta dispone que las notificaciones, para que puedan considerarse validas, deben permitir acreditar:

- Envío o puesta a disposición.
- Recepción o acceso por el interesado.
- Fecha y hora.
- Contenido íntegro.
- Identidad fidedigna del remitente y destinatario.

Sin embargo, no consta en la documentación revisada un resguardo de envío, “puesta a disposición”, ni un identificador verificable (CSV, justificante del servicio de notificaciones, registro de salida, etc.). Tampoco consta acuse de recibo, evidencia de acceso (comparecencia electrónica), ni constancia de rechazo. Falta la prueba del hecho jurídico que acredite la entrega de la notificación. Igualmente, no consta incorporado la

notificación el contenido íntegro de del recurso de alzada. Ni tan siquiera consta como identificados en la notificación a Inversiones IA, ni D. Salazar ni Dña. Cristina.

No puede decirse de ningún modo que exista notificación que acredite la interposición del recurso de casación bajo los estándares del art. 41 de la LPCAP.

IMPLICACIONES PARA D. SALAZAR Y DÑA. CRISTINA DE LA ESTIMACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS.

En atención a esta cuestión, se debe tener en cuenta lo estipulado en el art. 110 de la Ley 29/1998, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Dicho precepto contempla la posibilidad de que a raíz de una sentencia firme que reconozca una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas, podrían extenderse otros los efectos de dicha sentencia.

La estimación firme de los recursos de otros responsables solidarios puede tener relevancia para D. Salazar y Dña. Cristina no porque produzca efectos automáticos, sino porque abre la vía para que soliciten que se les reconozca el mismo pronunciamiento mediante el incidente del art. 110 LJCA, siempre que concurran los requisitos legales. Dichos requisitos legales serían los siguientes:

- i) Identidad de situación jurídica con la de aquellos responsables solidarios favorecidos por el fallo.
- ii) Que el órgano jurisdiccional que dictase la sentencia cuya extensión e pretende, sea también competente territorialmente para conocer de la pretensión de la pretensión de los responsables solidarios que solicitan la extensión de los efectos jurídicos.
- iii) Dicha solicitud debería formularse en el plazo de un año desde la notificación de la sentencia a aquellos que fueron parte del proceso.

Así, en el supuesto de que el resto de los responsables solidarios se encontraran en la posición jurídica que D. Salazar y Dña. Carmen, estos últimos podrían obtener el mismo derecho reconocido en la sentencia original. En este sentido, no se exige coincidencia absoluta, sino que, en el caso de haber diferencias, estas no afectasen a la cuestión esencial del régimen jurídico.

Así lo ha venido interpretando el TS, como en la STS 3445/2018 del 9 de noviembre de 2018, [ECLI:ES:TS:2018:3445], que ha considerado que:

“Es verdad que la jurisprudencia ha puesto de manifiesto que el legislador quiere que exista identidad y no parecido o semejanza. Ahora bien, esa misma jurisprudencia ha considerado que la identidad se refiere a la posición jurídica, es decir que tiene un carácter sustancial de manera que no se ve excluida por aspectos accidentales como pueden serlo las fechas o los lugares o, en general, aquellos otros factores que no inciden en dicha posición [sentencias de la Sección Séptima de 14 de diciembre de 2015 (casación 2224/2014), 20 de noviembre de 2013 (casación 3161/2012), 20 de julio de 2012 (casación 631/2011), 21 de junio de 2012 (casación 4652/2011 y 4540/2011)].”

IMPLICACIONES PARA D. SALAZAR Y DÑA. CRISTINA

EL PAGO DE LA DEUDA POR OTROS RESPONSABLES.

Para analizar la respuesta a esta pregunta, se debe acudir a lo dispuesto en relación con obligaciones solidarias en el artículo 1145 del Código Civil. Este artículo establece que el pago realizado por uno de los deudores solidarios extingue la obligación, y regula el ajuste interno mediante las acciones de regreso.

Además, se debe atender a lo dispuesto en la LGT, que regula la responsabilidad tributaria y, en lo que aquí interesa, reconoce expresamente que “los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal” en los términos de la legislación civil (art. 41.6 LGT). Esta previsión es aplicable porque precisamente estamos ante un escenario en el que el cumplimiento por un obligado puede generar consecuencias tanto en la relación externa con la Administración como en la relación interna entre obligados.