



FACULTAD DE DERECHO

**TRABAJO DE FIN DE MÁSTER DE ACCESO
A LA ABOGACÍA Y A LA PROCURA
Caso Práctico**

Autora: Carmen Renedo Caldas
Tutora: Julia Villalón Pérez-Artacho

Máster Universitario en Acceso a la Abogacía
Madrid
Diciembre de 2025

ÍNDICE

1. CUESTIONES RELATIVAS A LA REPRESENTACIÓN PROCESAL A TRAVÉS DE PROCURADOR.....	1
1.1. REPRESENTACIÓN Y DEFENSA NECESARIA PARA ACTUAR ANTE LA AUDIENCIA NACIONAL.	1
1.2. NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES EN EL SUPUESTO DE NO ESTAR REPRESENTADOS POR PROCURADOR.	2
1.3. HONORARIOS QUE DEBEN SER ABONADOS AL PROCURADOR.	3
<i>1.3.1. Honorarios arancelarios por la representación de D. Salazar.</i>	<i>4</i>
<i>1.3.2. Honorarios arancelarios por la representación de D. ^a Cristina.</i>	<i>6</i>
2. EXPLICACIÓN DEL ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD.....	7
2.1. ANÁLISIS DE LA CONCURRENCIA DE LOS PRESUPUESTOS DEL ARTÍCULO 42.1.A) LGT Y 42.2.A) LGT PARA LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A D. SALAZAR. CONSECUENCIAS QUE TIENE EN LA CULPABILIDAD DE D. SALAZAR NO HABER ACTUADO CONFORME A LA CONSULTA PLANTEADA.	7
2.2. ANÁLISIS DE LA CONCURRENCIA O NO LOS PRESUPUESTOS DEL ARTÍCULO 42.2.A) LGT PARA QUE SE PUEDA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD A D. ^a CRISTINA, ASÍ COMO DEL HECHO DE QUE FUERA MENOR DE EDAD EN EL MOMENTO DE LOS HECHOS.....	11
2.3. EFECTOS QUE HA PROVOCADO SOBRE LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD LA ANULACIÓN DE LA SANCIÓN DE RETENCIONES A CUENTA DEL IRPF.	13
3. ACERCA DEL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN.	13
3.1. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR DE LA ADMINISTRACIÓN.	14
3.2. VALIDEZ O NO DE LAS DILACIONES QUE LE SON IMPUTABLES A INVERSIONES IA.....	15
4. CUESTIONES SOBRE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO AL RECURSO DE ALZADA....	17
4.1. PRESENTACIÓN EN PLAZO DEL RECURSO POR EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA.	18
4.2. ACREDITACIÓN DE LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE ALZADA.	19
5. CUESTIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO ACERCA DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.....	20
5.1. IMPLICACIONES DERIVADAS DE LA ESTIMACIÓN DE PROCEDIMIENTOS CONTRA OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS.....	21
5.2. IMPLICACIONES QUE PUEDEN DERIVAR DEL PAGO DE LA DEUDA POR PARTE DE OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS.....	23
6. CONCLUSIONES.....	26

RESUMEN

En este Trabajo de Fin de Máster se analiza, con un enfoque práctico, sujeto a la normativa y la jurisprudencia, los aspectos necesarios —procesales y sustantivos— para la impugnación de los acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria, en el caso de D. Salazar y D.^a Cristina.

En el plano procesal, se explican los requisitos de postulación para actuar ante la Audiencia Nacional, al ser un órgano colegiado requiere acudir defendido por un letrado y representado por un procurador, con poder general o especial.

En el plano sustantivo, se distinguen los requisitos exigidos para la aplicación de los artículos 42.1.a) de la LGT (responsabilidad solidaria con naturaleza sancionadora por causación o colaboración activa en infracciones) y 42.2.a) de la LGT (responsabilidad por ocultación o transmisión en fraude de cobro con finalidad recaudatoria, fundada en un elemento subjetivo o dolo), examinando su concurrencia en el caso.

En lo referente al derecho a liquidar de la Administración, se analiza su prescripción en relación con la duración máxima permitida para las actuaciones inspectoras según la Ley General Tributaria aplicable entre los años 2009 y 2010. Al exceder este plazo se produjo una prescripción parcial de ese derecho sobre el IS de 2004 y 2005, siguiendo vigente para el IS de 2005 y para las retenciones. En este punto se analizan también los requisitos para saber cuándo las dilaciones pueden ser o no imputables al obligado tributar.

También se examina la extemporaneidad del recurso de alzada presentado del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria frente a la resolución del TEARM, fijando como *dies a quo* la entrada en la Oficina de Relación con los Tribunales. Finalmente, se abordan cuestiones relativas a la existencia de más responsables solidarios. En primer lugar, se precisa la relatividad subjetiva de los efectos de las resoluciones sobre acuerdos de derivación, cada acuerdo es autónomo y, por lo tanto, sus efectos no se extienden a terceros responsables. En segundo lugar, se delimita el alcance liberatorio del pago realizado por otros responsables solidarios de la misma deuda o por el deudor principal de la misma.

En consecuencia, el resultado del presente trabajo es una guía práctica operativa para la resolución del caso práctico planteado.

Palabras clave: Audiencia Nacional, Ley General Tributaria, Recurso contencioso-administrativo, Derivación de responsabilidad, Responsabilidad solidaria, Prescripción, Derecho a liquidar, Liquidación, Impuesto sobre Sociedades, Retención, Administración tributaria, Inspección.

ABSTRACT

This Master's Thesis analyses, with a practical approach grounded in legislation and case law, the necessary procedural and substantive aspects for challenging decisions transferring tax liability, in the case of Mr Salazar and Ms Cristina.

On the procedural plane, the study explains the requirements for appearance and representation before the National High Court, which, as a collegiate body, requires appearance defended by counsel and represented by a court agent.

On the substantive plane, the study precisely distinguishes the requirements for applying Articles 42.1.a) and 42.2.a) of the General Tax Act —respectively, joint and several liability with a punitive nature for causing or actively participating in infringements, and liability for concealment or transfer in fraud of collection with a revenue-raising purpose, based on a subjective element or intent—and examines their concurrence in the case.

With regard to the Administration's power to assess, the statute of limitations is analysed in relation to the maximum duration allowed for audit proceedings under the General Tax Act then in force (2009–2010). By exceeding that period, a partial time-bar occurred with respect to CIT 2004 and 2005, remaining in force for CIT 2005 and for withholdings. This section also analyses the requirements to determine when delays may or may not be attributable to the taxpayer.

The study also examines the untimeliness of the administrative appeal filed by the Director of the Department of Financial and Tax Inspection against the TEARM decision, fixing the dies a quo as the date of entry into the Office of Relations with the Courts.

Finally, the paper addresses issues relating to the existence of additional jointly and severally liable parties. First, it clarifies the subjective relativity of the effects of decisions on liability transfers: each decision is autonomous and, therefore, its effects do not extend to third parties. Second, it delineates the release effect of payment made by other jointly and severally liable parties for the same debt or by the principal debtor for that debt.

Accordingly, the result of this work is an operational, practical guide for resolving the practical case presented.

Key Words: National High Court, General Tax Law, Contentious-Administrative Appeal, Derivation of liability, Joint and several liability, Right to assess, assessment, Corporate Income Tax, Withholding, Tax Administration, Inspection.

LISTADO DE ABREVIATURAS

Arancel	Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de derechos de los procuradores de los tribunales
DGT	Dirección General de Tributos
El acuerdo	Acuerdo de Derivación de Responsabilidad
Inversiones IA	Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio del Poder Judicial
LPACAP	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo común de las Administraciones Públicas.
ORT	Oficina de Relación con los Tribunales.
RGGI	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección.
RIS	Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEARM	Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid
TS	Tribunal Supremo

1. Cuestiones relativas a la representación procesal a través de procurador.

A continuación, procedemos a responder a las cuestiones que nos han planteado sobre qué profesionales van a necesitar contratar para poder presentar un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional.

1.1. Representación y defensa necesaria para actuar ante la Audiencia Nacional.

Ustedes tienen el objetivo de interponer un recurso contencioso-administrativo contra una resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, “TEAC”). Este recurso debe interponerse ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dado que es el órgano encargado de conocer sobre este asunto en única instancia conforme al artículo 11.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, “LJCA”).

A la hora de explicar la representación necesaria que van a requerir para poder interponer este recurso deben tener en cuenta que la Audiencia Nacional es un órgano colegiado, es decir, está integrado por varias Salas y Magistrados. Esta condición exige, por lo tanto aplicar lo dispuesto en el artículo 23.2 LJCA en relación con la representación y defensa de las partes. Según lo establecido en este precepto, cuando se pretenda actuar ante órganos colegiados las partes deberán conferir su representación a un Procurador y deberán ser asistidas por Abogado obligatoriamente.

Es importante este punto ya que, en este caso, no cabe la aplicación de lo dispuesto en el punto primero de dicho artículo. Según este apartado ustedes solo podrían prescindir de la figura del Procurador en el caso de que actuaran ante un órgano unipersonal como puede ser un Juzgado de Instrucción o un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. Asimismo, tampoco les es aplicable la excepción del punto tercero, puesto que debido a que no ejercen cargos públicos como funcionarios, no van a poder comparecer representados por ustedes mismos.

Por ello, deben conferir obligatoriamente su representación a un Procurador, ya que el artículo 543.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio del Poder Judicial (en adelante, “LOPJ”) señala que, salvo excepciones prevista en la ley, les corresponde, de forma exclusiva a estos profesionales la representación procesal de las partes en los procesos.

Para concederle esta facultad, deberán otorgarle un poder que le permita actuar en su nombre. El artículo 24 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, “LEC”), regula dos maneras de cumplir con este requisito procesal:

- a) Podrán acudir ante un Notario para concederle un poder notarial para pleitos.
- b) Podrán concederle un apoderamiento apud acta, lo cual pueden hacer personalmente ante un Letrado de la Administración de Justicia o bien a través de la Sede Judicial Electrónica del Ministerio de Justicia.

Es importante que decidan el tipo de poder que le quieren otorgar, ya que el artículo 25 de la LEC permite la posibilidad de conceder un poder general o un poder especial.

Si deciden concederle un poder general para pleitos le otorgarán la capacidad de actuar en su nombre en todos los actos procesales que estén comprendidos “de ordinario” en la tramitación de los procesos en los que sean parte. En este sentido, este poder es suficiente para poder interponer este recurso ante la Audiencia Nacional.

No obstante, también pueden decidir otorgarle un poder especial que amplíe sus facultades. En este caso, le concederán poder para que pueda actuar en su nombre ante ciertos actos cualificados como: renuncia, transacción, desistimiento, allanamiento, sometimiento a arbitraje o manifestaciones que supongan sobreseimiento por satisfacción extraprocesal o carencia sobrevenida de objeto.

De este modo, el procurador que designen actuará en su nombre ante la Audiencia Nacional presentando el recurso contencioso-administrativo y será quien reciba las notificaciones relacionadas con el proceso.

Por todo lo expuesto, en este proceso ante la Audiencia Nacional deben comparecer necesariamente defendidos por un abogado y representados por un procurador.

1.2. Notificación de las actuaciones en el supuesto de no estar representados por Procurador.

En este punto les explicaremos cómo se efectuarían las notificaciones en el supuesto de que no fuera necesario que actuaran representados por un procurador. En el artículo 23 de la LJCA, en su apartado primero se establece la regulación aplicable en el caso de que la actuación de un procurador no fuera perceptiva.

Atendiendo a lo dispuesto en el apartado primero del artículo 23 de la LJCA, en el caso de que actuaran en su proceso ante un órgano unipersonal deberán estar siempre asistidas en su defensa por un abogado, pero no será perceptivo que estén representados por un procurador, en cambio, podrán conferirle esa potestad a un abogado, que será quien pasará a actuar en su nombre en el proceso. En este caso, las actuaciones del proceso serán notificadas a ese abogado al que hayan decidido conceder su representación, que pasará a ser el destinatario de los actos de comunicación del órgano judicial.

Para explicar el modo en el que estas actuaciones serán notificadas al abogado que ejerza la representación es necesario aplicar lo dispuesto en la LEC, puesto que la Disposición final primera de la LJCA fija que se aplicará lo dispuesto en esta ley con carácter supletorio para todo aquello que no esté regulado por su propio contenido.

Por lo tanto, el abogado que actúe como representante procesal recibirá los actos de comunicación del proceso, realizados bajo la dirección del Letrado de la Administración de Justicia, tal y como señala el artículo 152.1 de la LEC.

En el caso de que el abogado esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración de Justicia o haya decidido actuar así, los actos que reciba como representantes se practicarán igualmente por medios electrónicos conforme a lo dispuesto en el artículo 162. Tal y como establece el punto primero de dicho artículo, el profesional deberá comunicar a la oficina judicial correspondiente que dispone de medios electrónicos apropiados para este fin, así como la dirección electrónica que tengan habilitada para recibir las comunicaciones.

Según el apartado segundo del mencionado artículo, cuando conste que la remisión del acto de comunicación ha sido remitida de forma correcta y quedando clara la fecha en la que se emite, el abogado dispondrá de un plazo de tres días para acceder a su contenido. En el caso de que no lo hiciera, una vez transcurrido ese límite, se entenderá que el plazo para desarrollar actuaciones procesales se computará desde el día hábil siguiente al tercero desde el momento en el que recibió la notificación.

1.3. Honorarios que deben ser abonados al procurador.

En este aspecto hemos considerado necesario diferenciar la cuantía que deberían abonar cada uno de ustedes por separado, debido a que se les imputan cuantías diferentes en relación con su responsabilidad en el presente supuesto.

Dado que la resolución del TEAC fue dictada el 25 de mayo de 2023, el recurso contencioso-administrativo debe presentarse antes del 25 de julio de 2023, puesto que, según lo establecido en el artículo 46 de la LJCA:

“El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expreso”.

Por lo tanto, los honorarios que debe recibir el procurador por hacerse cargo de su representación procesal al interponer este recurso ante la Audiencia Nacional serán calculados con arreglo al Arancel de Derechos de los Procuradores de los Tribunales, aprobado por el Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre (en adelante, “Arancel”), por ser el vigente en este momento.

Este recurso se interpone contra la resolución del TEAC que confirma las derivaciones de responsabilidad por las que se ven afectadas. En este sentido, la pretensión es puramente económica puesto que se persigue anular tales derivaciones. Por lo tanto, al ser este un asunto perteneciente al orden contencioso-administrativo, debemos aplicar lo dispuesto en el artículo 68.1 del Arancel, según lo cual, hay que acudir a la tabla general del artículo 1 de este Arancel.

A la hora de calcular los correspondientes derechos arancelarios hemos acudido a lo dispuesto en los apartados primero y segundo del mencionado artículo 1, en función de lo cual, se aplicará la escala incluida en la ley hasta la cantidad de 601.012,10€, y a partir de ahí se sumarán 11,24€ por cada 6.010,12€ o fracción de exceso restantes.

No obstante, queremos aclarar que si el proceso se alarga y se desarrollan actuaciones a partir de 2024, se aplicará para el cálculo de los honorarios que correspondan a partir de entonces el Real Decreto 434/2024, de 30 de abril.

1.3.1. Honorarios arancelarios por la representación de D. Salazar.

En relación con D. Salazar hay que tener en cuenta que el total de la deuda que se le deriva asciende a 52.807.654,66€, importe que deriva de la suma de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “IS”) relativa a los años 2004 a 2006, de la liquidación de las retenciones de 2007 y de las sanciones que se le impusieron por ambas liquidaciones.

Consideramos necesario resaltar que a este total no debe sumarse la cuantía que se le atribuye por derivación de responsabilidad que asciende a 13.242.565,02€ por ser la cuantía relativa al dividendo efectivamente satisfecho. No se incluye debido a que esa cantidad no constituye una deuda adicional, sino el límite máximo de la responsabilidad solidaria que la Administración le atribuye, en virtud del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, “LGT”), como perceptor de dividendos sobre la misma deuda tributaria de origen.

Por lo tanto, una vez explicada la cuantía total de su deuda, pasaremos a explicar el cálculo de los derechos arancelarios que le correspondería abonar para hacer frente a los honorarios de su Procurador.

En primer lugar, es necesario que acudamos al tramo más elevado de la escala del artículo 1 del Arancel, según lo cual, cuando un asunto sea de cuantía determinada y alcance los 601.012,10€ se fija el abono de unos derechos de 1.540,39€.

La cuantía que excede de ese tope máximo fijado en la escala es de 52.206.642,56€ y según lo dispuesto en el artículo 1.2 del Arancel por cada 6.010,12€ que excedan o por cada fracción de exceso se devengarán 11.24€. Por lo tanto, procedemos a calcular en primer lugar el número de tramos que derivan del exceso que hemos mencionado como pendiente:

Número de tramos: $52.206.642,56€ \div 6.010,12€ = 8.687$ tramos (aplicando redondeo al alza).

A continuación, calcularemos los derechos arancelarios adicionales a los derivados de la aplicación de la escala, para lo cual multiplicaremos los tramos obtenidos por la cuantía fijada por el artículo 1.2:

Derechos adicionales: $8.687 \times 11,24 = 97.641,88€$

Una vez calculadas ambas cuantías obtenemos de su suma el total de los derechos arancelarios que deberá percibir el procurador por llevar a cabo su representación procesal, que supondrán un total de 99.181,27€.

No obstante, debemos tener en cuenta en este punto el Real Decreto-ley 5/2010, de 31 de marzo, por el que se amplía la vigencia de determinadas medidas económicas de carácter temporal. Concretamente debemos atender a su disposición adicional única, que hace referencia al Arancel de derechos de los procuradores al fijar un límite máximo de 75.000€. Es decir, los honorarios que reciba un procurador por su actuación en un mismo proceso no podrán superar ese tope máximo, por lo tanto, en este caso, esta sería la cuantía que debería abonar para satisfacer los derechos del profesional encargado de su representación en este asunto.

1.3.2. Honorarios arancelarios por la representación de D. ^a Cristina.

En relación con usted, debemos reseñar que en su caso el acuerdo de derivación de responsabilidad notificado únicamente se sustenta en el artículo 42.2.a) de la LGT, por lo que se fija como límite la cuantía que usted recibió por en concepto del dividendo percibido, que asciende a 1.251.527,23€.

Al igual que sucede con su padre, estamos también ante una pretensión puramente económica, por lo que el asunto es de cuantía determinada, por lo que aplicamos el artículo 68.1 del Arancel que nos remite a la aplicación del artículo 1.

Como hemos explicado anteriormente, debemos aplicar la escala del artículo 1, según la cual por los primeros 601.012,10€ debe abonar unos derechos arancelarios de 1.540,39€.

Por lo tanto, el exceso que tiene pendiente es de 650.515,13€, sobre el cual debemos calcular el número de tramos que tiene que sean de 6.010,12€, ya que según el apartado segundo del mencionado artículo cada tramo deberá multiplicarse por 11,24€.

Número de tramos: $650.515,13€ \div 6.010,12€ = 109$ tramos (aplicando redondeo al alza).

Derechos adicionales: $109 \times 11,24 = 1.225,16€$

Por lo tanto, una vez hemos calculados la cuantía por estos derechos adicionales, debemos sumarla a la obtenida en la escala para obtener el total de los honorarios que deberá abonar a su procurador. Finalmente, deberá usted hacer frente al pago de 2.765,55€ por los derechos arancelarios del procurador que le represente en este proceso.

Tal y como hemos mencionado en el cálculo relativo a su padre, no hemos tenido tampoco en cuenta el hecho de que pueda usted pactar con su procurador un incremento o disminución de dicha cantidad en relación con los posibles suplidos.

2. Explicación del acuerdo de derivación de responsabilidad.

En este apartado procederemos con la explicación relativa a la derivación de la responsabilidad que pesa sobre ustedes. En particular, vamos a estudiar si sobre D. Salazar concurren los requisitos necesarios para que se le pueda considerar como responsable solidario en virtud del artículo 42.1.a) y del 42.2.a) de la LGT, siendo de gran importancia el análisis de la intención que tuvo a la hora de realizar su actuación. Del mismo modo, también analizaremos si D. ^a Cristina puede verse afectada por el mencionado artículo 42.2.a), resaltando su minoría de edad en el momento en el que ocurrieron los hechos.

2.1. Análisis de la concurrencia de los presupuestos del artículo 42.1.a) LGT y 42.2.a) LGT para la derivación de responsabilidad a D. Salazar. Consecuencias que tiene en la culpabilidad de D. Salazar no haber actuado conforme a la consulta planteada.

A continuación, analizaremos si concurren los requisitos necesarios para que a D. Salazar se le derive responsabilidad en virtud de los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT, sobre los cuales se sustenta el Acuerdo de Derivación de Responsabilidad (en adelante, “el acuerdo”), que fue confirmado por la resolución del TEAC. También trataremos la influencia que ha podido tener la apreciación o no de su culpabilidad por no haber actuado *ex ante* conforme al criterio planteado en la resolución que ofreció la Dirección General de Tributos (en adelante, “DGT”) para resolver la consulta que plantearon el 3 de mayo de 2003.

En primer lugar, el apartado primero del artículo 42 en su letra a) de la LGT recoge la regulación de una responsabilidad solidaria de carácter sancionador puesto que señala lo siguiente:

“1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.”

Por lo tanto, de la lectura de este precepto queda claro que esta responsabilidad solidaria solo puede ser aplicada a una persona que haya contribuido de forma eficaz y de manera activa a la comisión del ilícito tributario, es decir, se debe actuar con la intención de realizar una infracción y debe cometerse tal infracción. En este sentido, no cabe que sea

usted declarado responsable solidario en virtud de este precepto por el simple hecho de haber sido administrador de la empresa.

Esto es así debido a que de su actuación no se puede deducir la existencia de una intención de actuar de forma contraria a la Administración tributaria, dado que en primer lugar, antes de aplicar el régimen especial sobre el reparto de dividendos, plantearon ante la DGT una consulta sobre la procedencia o no de la aplicación de dicho régimen, con el objetivo implícito de actuar siguiendo las directrices de la Administración tributaria y haciendo uso del derecho que para ello les confiere el artículo 88.1 de la LGT.

Igualmente, cumpliendo con el apartado segundo del mismo artículo mencionado, presentaron la consulta *“antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos”* puesto que lo hicieron el 3 de mayo de 2006, por lo tanto antes de la finalización del IS de 2005 y en consecuencia, del IS de 2006 y 2007.

Si bien es cierto que no esperaron a obtener una respuesta a su consulta, no se puede deducir de esta actuación que tuvieran intención de ir en contra de la Administración, puesto que la respuesta que ofreció la DGT fue emitida años después, concretamente el 26 de agosto de 2009, tres años después de su planteamiento, incumpliendo por lo tanto lo dispuesto en el apartado sexto del mismo artículo:

“6. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.”

Asimismo, hay que tener presente que cuando la Administración emite una respuesta a una consulta, su contenido solo será vinculante para la propia Administración tal y como establece el artículo 89 de la LGT, pudiendo el contribuyente por lo tanto decidir si actúa o no conforme al criterio establecido en dicha consulta.

Por lo tanto, no pueden acusarle de actuar de forma contraria a un criterio administrativo que no conocía, debido a que se dictó con una tardía desmesurada. Al contrario, el hecho de que la hubiese presentado refuerza la buena fe con la que pretendía actuar.

Debemos señalar que en este caso ha sido la propia Administración la que ha actuado de forma contraria al principio de buena administración, puesto que su tardía respuesta a la respuesta planteada por un ciudadano impidió que la actuación de este fuera acorde a lo que ellos entendieron en la resolución que ofrecieron tres años después. Por ende, no cabe que tachen su actuación como fraudulenta o dolosa, no siendo entonces posible que le atribuyan una responsabilidad solidaria.

El Tribunal Constitucional (en adelante, “TC”) fijó esto mismo, negando que la Administración pudiera beneficiarse del incumplimiento de sus propias obligaciones, tal y como señala en el fundamento jurídico quinto de su Sentencia 220/2003, de 15 de diciembre:

“Sobre el tema que nos ocupa hemos declarado, en reiteradas ocasiones, que la Administración no puede verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos, pues este deber entronca con la cláusula del Estado de Derecho (art. 1.1. CE), así como con los valores que proclaman los arts. 24.1., 103.1 y 106.1 CE (por todas, SSTC 6/1986, de 21 de enero, FJ 3; 204/1987, de 21 de diciembre, FJ 4; 180/1991, de 23 de septiembre, FJ 1; 86/1998, de 21 de abril, FFJJ 5 y 6; 71/2001, de 26 de marzo, FJ 4; y 188/2003, de 27 octubre, FJ 6).”

En segundo lugar, vamos a analizar si procede o no su declaración como responsable solidario en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la LGT, que recoge lo siguiente:

“2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.”

Tras la lectura del precepto se entiende que no se habla de una responsabilidad meramente objetiva, sino que debe tener carácter subjetivo, puesto que se no basta con que se haya beneficiado el sujeto por la operación que atenta contra la labor de la Administración,

sino que debe haber colaborado de forma activa e intencional en la obtención de ese resultado.

El punto más importante que debemos analizar en su caso es el hecho de que no existía ninguna deuda tributaria en el momento en el que se realizó el reparto de los dividendos y por lo tanto, no podría haberse aplicado este artículo ya que su contenido gira en torno a la existencia de una deuda tributaria. Asimismo, tampoco puede quedar usted sujeto a esta regulación, puesto que como hemos explicado anteriormente en relación con la derivación de responsabilidad en virtud del artículo 42.1.a) de la misma ley, ha demostrado que no ha actuado de manera dolosa, ya que planteó una consulta a la DGT antes de proceder al reparto de los dividendos con el objetivo de proceder a su reparto acorde a la ley.

En esta misma línea, recalcando el elemento subjetivo que debe apreciarse para determinar una responsabilidad solidaria en base a este precepto, se pronuncia el Tribunal Supremo (en adelante, “TS”) en el fundamento de derecho quinto de su Sentencia 183/2023, de 19 de enero:

“Sobre la cuestión referida a si “la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación”, se dijo entonces que “requiere ser resuelta caso por caso, por lo que la doctrina de la sentencia hay que referirla a supuestos en los que, como en el presente, se acredite la existencia de un acuerdo previo a la producción del devengo de determinados impuestos con la finalidad de evitar la ejecución de las deudas tributarias”, y en atención al caso enjuiciado se entendió que “En interpretación del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación”.

Se insiste en que “... el art. 42.2.a) LGT no contiene una regla que limite la responsabilidad a las deudas devengadas al momento en que se produce el hecho o negocio determinante de su nacimiento, esto es, al momento de la transmisión u ocultación de los bienes, ni puede desprenderse tal regla de un examen literal o gramatical del precepto”.

Se hace referencia a dos elementos "... aceptar la posibilidad de un perjuicio para la Administración tributaria (sciencia fraudis)", junto a "... la conciencia de participar en un plan urdido para impedir la traba de los bienes (consilium fraudis)" extendiendo la responsabilidad "... sobre aquellas deudas tributarias y sanciones que, si bien no se han devengado, pueden entenderse comprendidas o abarcadas por la conciencia o dolo tendente a evitar la traba o, al menos, en lo que afecta a aquellas deudas y sanciones anudadas a las mismas que pueden calificarse como de seguro acaecimiento".

En resumen, se entendió que "... la clave no gira en torno al elemento objetivo como puede ser el tipo de tributo de donde procede la deuda tributaria original, sino sobre el componente subjetivo de participar para evitar la actuación de la Administración".

Exigiéndose, en todo caso, el elemento subjetivo, en tanto que los términos del artº 42.2.a) "... remite a una conducta que implica conocimiento y voluntad, por más que la supresión de la palabra maliciosa pudiera sugerir cosa distinta. La conducta habilitante de la responsabilidad de "...[C]ausar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes...con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria" no es compatible con el caso fortuito, el puro desconocimiento o el descuido. Más bien sucede que, ahora implícita y claudicante, se sigue requiriendo una conducta maliciosa y, por tanto, conocedora y voluntaria.

Pues como en otras ocasiones hemos dicho con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir o obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria."

En consecuencia, atendiendo a los aspectos explicados, entendemos que no concurren los requisitos legales necesarios para que sea usted considerado como responsable solidario al amparo de los artículo 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT y que, mucho menos, se puede considerar que su conducta ha sido tendente a incumplir con la respuesta dada a la consulta que planteó el 3 de mayo de 2003, puesto que como hemos mencionado, la DGT no tuvo a bien otorgarles una respuesta hasta pasados tres años, el 26 de agosto de 2009.

2.2. Análisis de la concurrencia o no los presupuestos del artículo 42.2.a) LGT para que se pueda derivar la responsabilidad a D. ^a Cristina, así como del hecho de que fuera menor de edad en el momento de los hechos.

En este punto trataremos la derivación de responsabilidad sobre D. ^a Cristina en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, siendo de especial trascendencia su minoría de edad en el momento de los hechos.

Como hemos comentado en el caso de su padre, para que se pueda aplicar este precepto usted debería haber actuado con una intención clara y dolosa de perturbar el trabajo de la Administración tributaria, es decir, debe existir un elemento subjetivo en su actuación.

No obstante, el aspecto clave que debemos tener en cuenta en su caso es el hecho de que era usted menor de edad en el momento en el que sucedieron los hechos y por lo tanto, resulta del todo imposible que se le derive responsabilidad a tenor del precepto mencionado, ya que la responsabilidad subjetiva exige una conducta activa, es decir, una clara intención de actuar que no puede ser atribuida a una persona mientras sea menor de edad, tal y como establece el TS en el punto segundo del fundamento de derecho Cuarto de su Sentencia 4583/2022, de 13 de diciembre de 2022:

“2) El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión -tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria- no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos.”

Por lo tanto, queda claro que para derivar este tipo de responsabilidad se requiere que quien se pretende que sea obligado tributario, protagonice una actuación dolosa de forma consciente y voluntaria, atributos que, como hemos visto, no pueden ser imputados a un menor dado que no tiene la capacidad de obrar necesaria para ello. De este modo, no puede usted ser considerada como colaboradora o causante de la obstaculización de la labor de la Administración.

En esta misma línea se pronuncia también el TS en el fundamento de derecho Cuarto de su Sentencia 1158/2021, de 25 de marzo de 2021:

“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.”

En conclusión, queda claro que no cabe la derivación de responsabilidad que la Administración tributaria ha aplicado sobre usted basando del precepto legal explicado. Siendo usted menor en el momento en el cual tuvo lugar el reparto de dividendos no poseía usted capacidad suficiente que permitiera derivarle responsabilidad alguna ni imputarle la actuación de conductas maliciosas.

2.3. Efectos que ha provocado sobre la derivación de responsabilidad la anulación de la sanción de retenciones a cuenta del IRPF.

La Audiencia Nacional al estimar parcialmente el recurso que interpusieron contra las liquidaciones practicadas y las sanciones que la Inspección interpuso, anuló esas sanciones por las retenciones a cuenta del IRPF del año 2007 que ascendían a un total de 7.133.706,14. Lo que vamos a explicar es si esta anulación afecta de algún modo a la procedencia de la derivación de responsabilidad, dado que la sanción formaba parte de la deuda que fue objeto de derivación de responsabilidad hacia D. Salazar por el artículo 42.1.a) de la LGT.

Esta anulación provoca la desaparición del presupuesto de responsabilidad que recoge como imprescindible el artículo 42.1.a) de la LGT, ya que se niega que se haya cometido una infracción tributaria por la sociedad. Por lo tanto, la Audiencia Nacional, al estimar el recurso en este punto, priva de sustento jurídico a la infracción que justificaba la aplicación del precepto mencionado. Por lo tanto, ya no es válida la derivación de responsabilidad a D. Salazar por la sanción relativa a estas retenciones y debe ser declarada, por lo tanto, improcedente.

La decisión de la Audiencia Nacional también conlleva una reducción automática de la deuda que había sido derivada a D. Salazar por este concepto, puesto que al haber sido declaradas nulas la sanciones por retenciones de IRPF debemos restar a la deuda total que se le derivó a D. Salazar la cantidad de 7.133.706,14€. Por consiguiente, el total de la deuda derivada final que se le imputa pasa a ser de 45.673.948,52€.

3. Acerca del acuerdo de liquidación.

En este punto nos centraremos en dilucidar si la Administración está capacitada o no para liquidar las deudas tributarias de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. (en adelante, “Inversiones IA”). Para ello, es necesario señalar que las notificaciones sobre las liquidaciones del IS y de las retenciones a cuenta del IRPF fueron notificadas el 1 de septiembre de 2010. Analizaremos también si fue correcta la imputación de las dilaciones hacia Inversiones IA por no haber presentado toda la documentación requerida en el plazo otorgado.

3.1. Prescripción del derecho a liquidar de la Administración.

Es importante señalar ahora el plazo que establece el artículo 66 de la LGT, puesto que establece que la Administración dispone de cuatro años para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

En este caso, el Ejercicio Fiscal de Inversiones IA finaliza el 31 de diciembre, por lo que debía presentar su declaración anual del IS en el plazo de veinticinco días naturales, contados desde la finalización de los seis meses posteriores al cierre del ejercicio fiscal, tal y como señala el artículo 124.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “LIS”). De este modo, debería haber presentado la declaración de su IS antes del 25 de julio del año siguiente. En relación con los años que nos atañen, debería haberla presentado antes del 26 de julio de 2005 (IS de 2004); del 26 de julio de 2006 (IS de 2005); y del 26 de julio de 2007 (IS de 2006).

Por lo tanto, el inicio del cómputo de la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Inspección se inició el 26 de julio de 2005, puesto que el artículo 67.1 de la LGT señala que el plazo de prescripción comienza a contarse desde el día siguiente al que haya finalizado el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración. Por lo tanto, en teoría, la Administración tenía potestad para practicar la Liquidación hasta el 26 de julio de 2009, ajustándose al plazo que hemos explicado que recoge el artículo 66 de la LGT.

No obstante, un aspecto clave que debemos tener en cuenta es el hecho de que el 23 de julio de 2009 se emitió a Inversiones IA una comunicación sobre el inicio de las actuaciones de Inspección y, por lo tanto, según el artículo 68.1.a) de la LGT, el cómputo del plazo de prescripción se vio paralizado en ese momento, debido a que este se ve interrumpido *“por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario”*.

Otro aspecto clave que debemos enunciar llegados a este punto es el referente al tiempo del cual disponía la Administración tributaria para proceder con las actuaciones inspectoras en el momento en el que se desarrollaron las actuaciones, es decir, debemos

remitirnos a la redacción de la LGT que resultaba de aplicación entre los años 2009 y 2010. Según el artículo 150 de esta ley, el plazo general que tenía la Inspección para llevar a cabo su actuación era de doce meses contando desde la fecha de notificación de las actuaciones inspectoras. Si bien es cierto que este plazo podía prorrogarse otros doce meses en el caso de que se motivaran circunstancias suficientes para ello, no es lo que ha ocurrido en el caso que les afecta.

De este modo, dado que el inicio de las actuaciones fue notificado el 23 de julio de 2009, la Administración actuó dentro del plazo de cuatro años del que disponía para iniciar el procedimiento para los tres ejercicios fiscales que eran objeto de inspección.

No obstante, dado que las Liquidaciones fueron notificadas el 1 de septiembre de 2010, la Administración actuó fuera del plazo de 12 meses del cual disponía, por lo que el derecho que tenía a practicar las liquidaciones del IS correspondiente a los ejercicios fiscales 2004 y 2005 había prescrito. Sin embargo, no había prescrito su derecho a liquidar la deuda correspondiente al IS de 2006.

Por otra parte, en lo referente a las retenciones del ejercicio 2007, el obligado tributario está obligado, según el artículo 68.1 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “RIS”), a presentar las declaraciones trimestrales dentro de los veinte días naturales siguientes al cierre de cada trimestre. Al igual que sucede con el procedimiento relativo a las liquidaciones, la Administración está sujeta al plazo de cuatro años establecido en el artículo 68.1. a) de la LGT que, igualmente, tiene como *dies a quo* el día siguiente a aquel en el que finaliza el plazo para presentar la declaración.

Por lo tanto, la Administración tributaria actuó dentro del plazo legal permitido, ya que no ha prescrito tampoco su derecho a liquidar esta deuda tributaria, que finalizaba el 21 de abril de 2011.

En consecuencia, deberían haberse anulado las Liquidaciones correspondientes al IS de 2004 y al de 2005 y por ende, debería haberse reducido la sanción impuesta por el IS en la parte proporcional a estos dos ejercicios.

3.2. Validez o no de las dilaciones que le son imputables a Inversiones IA.

Tal y como hemos señalado anteriormente los ejercicios 2004 y 2005 deben considerarse prescritos, por lo que la Administración ha perdido su facultad para practicar liquidación.

Esto es así debido a que las actuaciones inspectoras superaron el plazo máximo legal de duración de las actuaciones inspectoras.

Precisamente por ello, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección (en adelante, “RGGI”), en la redacción que estaba vigente en el momento de las actuaciones, en sus artículos 102 y siguientes, contempla dos categorías de períodos que, cuando concurren, permiten excluir tiempo del cómputo y, en consecuencia, extender el plazo máximo de duración de las actuaciones: los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

En este caso, la Administración sostiene que deben descontarse como dilación no imputable los dieciocho días transcurridos entre la reiteración del requerimiento, que tuvo lugar el 13 de agosto de 2009 y la aportación de la documentación requerida, que se produjo el 31 de agosto de 2009.

No obstante, debemos señalar que, aún el caso de que fuera correcto aceptar el descuento de esos días del exceso, la Administración seguiría sobrepasando el plazo del cual disponía, puesto que al notificar las liquidaciones el 1 de septiembre de 2010 había sobrepasado el plazo legal del que disponía en 40 días. Por lo tanto, si restáramos esos dieciocho días seguiría fuera de plazo y por ende, el Derecho de la Administración a liquidar seguiría prescrito.

También consideramos pertinente analizar si estos dieciocho días pueden ser clasificados como dilaciones no imputables a la Administración, es decir, si son imputables a Inversiones IA. El artículo 104 del RGGI señala como dilación no imputable a la Administración, entre otros supuestos, lo siguiente:

“a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado.”

No obstante, el mero retraso en la aportación de parte de la documentación requerida no conlleva por si mismo una dilación imputable a Inversiones IA, puesto que tal y como ha

señalado el TS en el Fundamento de Derecho sexto de su Sentencia 425/2011, de 28 de enero de 2011:

“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 válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento.”

Es decir, la actuación de la Administración debe verse interrumpida por el retraso en la entrega de la documentación por parte del contribuyente, que debe provocar que su labor quede paralizada. Esto no sucede en este caso, en el que nos encontramos ante un incumplimiento parcial del requerimiento, dado que solo faltaba una parte de la documentación por entregar relativa a cuatro gastos. Por lo tanto, la Inspección no se vio afectada por la ausencia de esa documentación, pudiendo continuar con sus actuaciones.

De ese modo, debemos aclarar que estas dilaciones no deberían ser imputadas a Inversiones IA.

4. Cuestiones sobre el procedimiento relativo al recurso de alzada.

Para poder dar respuesta responder a las pregunta planteadas sobre el procedimiento relativo a la interposición de un recurso de alzada por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria contra la resolución emitida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, “TEARM”) es muy importante que hagamos una explicación sobre las fechas en las que se produjeron las actuaciones relevantes.

El TEARM dictó una resolución el 28 de diciembre de 2014 (en adelante, “Resolución del TEARM”) en la cual estimó íntegramente las pretensiones que ustedes solicitaron. El día 2 de febrero de 2015 fue la fecha en la que esta resolución entró en la Oficina de Relación con los Tribunales (en adelante, “ORT”). No obstante, el Director del Departamento no fue notificado personalmente hasta el 6 de mayo de 2015 y,

posteriormente, el día 24 de mayo de ese mismo año, interpuso un recurso de alzada ordinario ante el TEAC contra la resolución del TEARM.

4.1. Presentación en plazo del recurso por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Es importante destacar en primer lugar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 243.1 de la LGT, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria está legitimado para interponer un recurso de alzada ordinario contra la Resolución del TEARM.

Este Director ha recibido la notificación de la resolución el 6 de mayo de 2015, por lo tanto, si atendiéramos a la regla general del artículo 241.1 de la LGT, disponía de un plazo de un mes para interponer un recurso de alzada contado desde el día siguiente al que le fue notificada esta Resolución del TEARM. Al ser un plazo fijado en meses, hay que acudir a lo dispuesto en el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (aplicable por razones temporales, hoy artículo 30.4 Ley 39/2015), según lo cual el plazo que comienza el día siguiente a la notificación, concluirá el mismo día del mes siguiente.

No obstante, la cuestión que hay que resolver es con relación a cuál es el momento en el que se entiende efectuada la notificación a la Administración, puesto que esa será la fecha que constituya el *dies a quo*.

En este caso quien recurre es un Director de un órgano de la propia Administración tributaria por lo tanto, no es necesario que sea notificado personalmente para que se entienda que ya es conocedor del asunto en cuestión. En este sentido es necesario acudir a criterios jurisprudenciales fijados por el TS sobre qué momento se entiende como *dies a quo* en los plazos procesales en los que la Administración actúa como parte recurrente.

Según lo establecido en la Sentencia del TS 183/2023, de 19 de enero, a la hora de fijar el cómputo del plazo para la interposición de recursos por parte de la Administración Tributaria:

“[...] 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”.

En esta misma línea también se pronunció el TS en su Sentencia 2636/2021, de 17 de junio de 2021, al establecer la siguiente doctrina jurisprudencial:

“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”.

Por lo tanto, atendiendo a la jurisprudencia fijada por el TS debemos entender que el Director del Departamento fue notificado el 2 de febrero de 2015, ya que fue la fecha en la cual la resolución entró en la ORT. Por ello, el *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada fue el 3 de febrero de 2015 y, consecuentemente, el *dies as quem* resultó ser el 3 de marzo de 2015.

Esto implica que el Director del Departamento ha actuado extemporáneamente, puesto que interpuso el recurso de alzada el 24 de mayo de 2015. En este sentido y conforme a lo dispuesto en el artículo 329.4 de la LGT el recurso debería ser declarado como inadmisibile.

No se puede entender que el hecho de que el Director recibiera personalmente la notificación el día 6 de mayo de 2015 sirva como pretexto para reabrir el plazo de presentación porque se estaría actuando en contra de la doctrina del alto tribunal.

En consecuencia, de este modo se refuerzan los principios de seguridad jurídica y buena administración, en la medida en la cual se está impidiendo a la propia Administración tributaria que reabra artificialmente plazos que ya habían prescrito mediante notificaciones internas o a través de dilaciones imputables a su propia actuación.

4.2. Acreditación de la interposición del recurso de alzada.

A continuación, tras haber estudiado la notificación que se les ha adjuntado como oficio de remisión por parte del TEARM a la AEAT, debemos explicarles que este documento no acredita de modo alguno la interposición del recurso de alzada por parte del Director del Departamento.

El motivo fundamental es que esta notificación no está relacionada con el asunto que nos ocupa. En este documento el TEARM únicamente notifica al Departamento de Inspección

Financiera y Tributaria de la AEAT que ha emitido un fallo en el que modifica los actos impugnados, pero este fallo ha sido emitido el 20 de diciembre de 2014, mientras que la resolución que a ustedes les afecta fue emitida el 28 de diciembre de 2014.

Asimismo, señalan en la notificación que ese fallo da respuesta a una reclamación promovida por la entidad “Grandes Áreas Comerciales de Mallorca, S.A.” en relación con un procedimiento Recaudatorio - declaración de responsabilidad y derivación de responsabilidad y derivación de acción de cobro.

Todo esto refleja una cuestión clave y es que esta notificación no tiene relación alguna con su proceso, por lo que no es para nada posible que sirva como acreditación para interponer el recurso de alzada planteado. Se trata de un documento que no hace referencia a ninguna de sus reclamaciones, ni siquiera a alguno de ustedes.

Sea como fuere, debemos recalcar que, en el caso de que hubieran remitido la notificación correspondiente al caso que nos atañe, esta tampoco acreditaría la interposición del recurso, puesto que a través de este documento únicamente se está comunicando al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria que el TEARM ha emitido una resolución sobre un asunto concreto.

Igualmente, en este caso lo que debe tenerse en cuenta es que la fecha que debemos tener en cuenta en relación con la interposición del recurso de alzada no es la que debería haberse influido en la notificación al Director del Departamento, puesto que esta fecha no iba a constituir el *dies a quo*. Como hemos explicado anteriormente la fecha relevante que representa el *dies a quo* es aquella en la cual la ORT fue efectivamente notificada, tal y como fija la jurisprudencia del TS en diversas sentencias como puede ser la STS 2573/2021 de 18 de junio de 2021 en la cual resuelve un asunto en el que también recibieron “[...]lo que parece ser la notificación de una resolución relativa a la reclamación económico-administrativa de otro contribuyente”.

5. Cuestiones relativas al procedimiento acerca de la responsabilidad solidaria.

Debemos señalar a continuación cómo les afectaría por una parte que se estimaran procesos diferentes contra otros responsables solidarios de la misma deuda y, por otra parte, qué efectos tendría sobre su situación el hecho de que alguno de esos otros responsables pagara la deuda por la que tienen que responder.

5.1. Implicaciones derivadas de la estimación de procedimientos contra otros responsables solidarios.

Un aspecto que requiere una especial explicación son las consecuencias que podrían suponer para ustedes el hecho de que llegaran a estimarse otros recursos contencioso-administrativos u otras reclamaciones planteadas por otros responsables solidarios (bien sean socios de la sociedad o el otro administrador solidario) en relación con las mismas deudas tributarias que a ustedes les afectan provenientes de su actividad en Inversiones IA.

Es importante que destaquemos que en su caso, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 41.5 de la LGT, se dictaron dos acuerdos de derivación de responsabilidad diferenciados y autónomos entre sí puesto que debe dictarse un acuerdo por cada persona que sea considerada como responsable.

En la notificación que afecta a D. Salazar se le comunicó un acuerdo de derivación de responsabilidad por los conceptos del IS desde 2004 a 2006 y por las Retenciones de 2007, así como por una ocultación de bienes, bajo lo dispuesto en los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT.

Por otra parte, a D. ^a Cristina únicamente se le notificó un acuerdo de derivación de responsabilidad en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la LGT. La cuantía que se le estableció como límite fue lo equivalente al importe que recibió de los dividendos distribuidos.

Ambos acuerdos, tal y como dispone el artículo 39 en su apartado primero de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, “LPACAP”), están sometidos a una presunción de validez y de eficacia mientras sigan vigentes.

Esta disposición implica por lo tanto, que, salvo que se dicte una resolución expresa que declare su invalidez, los actos de derivación de deuda despliegan todos sus efectos jurídicos, sin que la existencia de recursos de terceros altere por sí misma tal situación.

Debemos hacer referencia a lo dispuesto en el punto 5 del artículo 174 de la LGT en el cual se delimita el alcance subjetivo de las resoluciones que sean dictadas en la resolución de un recurso o de una reclamación contra acuerdos de derivación de responsabilidad. En particular establece lo siguiente en su párrafo primero:

“En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación”.

Por lo tanto, debe entenderse que cuando un responsable recurra el acuerdo de derivación de responsabilidad que le afecta, la resolución que se emita al respecto únicamente afectará a ese responsable, los efectos, bien seas estimatorios o desestimatorios, de la resolución no se extenderán al resto de responsables que hubiera respecto de la misma deuda.

Esta regla de relatividad subjetiva impide que, por vía indirecta, se reabran situaciones jurídicas ya consolidadas en relación con otros obligados tributarios, salvo que estos promuevan sus propios medios de impugnación o se acuda a un cauce extraordinario de revisión de actos firmes.

En este mismo sentido, se pronuncia el TS en su STS 183/2023, de 19 de enero al fijar la siguiente jurisprudencia en su FJ8: *“En ningún caso, la eventual estimación de tales motivos impugnatorios afectaría a la validez y eficacia de los actos ya enjuiciados por sentencia firme, sin perjuicio de que puede declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad, como el aquí sometido a debate, por razón de la concurrencia de vicios jurídicos presentes en aquellos actos administrativos o, expresado en otros términos, puede examinarse la validez de los actos dirigidos al deudor principal a fin de determinar la conformidad a Derecho del acto de derivación”.*

A partir de este pronunciamiento debe entenderse que el órgano jurisdiccional podrá analizar la corrección de las liquidaciones del deudor recurrente, pero únicamente para decidir si el acuerdo de derivación que le afecta es válido o no, sin alterar lo que se hubiera decidido sobre otros responsables.

Por todo ello deben entender que en el caso de que otro responsable solidario recibe una estimación favorable de un recurso que haya planteado contra el acto de derivación que le fue notificado ustedes no se verán afectados por ello. Las posibles estimaciones que puedan recibir estos otros responsable no modificaran su situación jurídica, puesto que

como hemos explicado, los acuerdos de derivación de responsabilidad son personales, es decir autónomos e independientes entre sí.

No obstante, sí deben tener en cuenta que sí que podrán usar las resoluciones favorables que se emitan en favor de otros responsables solidarios que formen parte de este proceso para reforzar su posición procesal en el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, puesto que si su situación es altamente similar a la de esos otros responsable podrán emplearlas para justificar la incorrecta apreciación que la Administración llevó a cabo a la hora de declararles responsables.

Es necesario que tengan presente que las declaraciones de responsabilidad que les han sido notificadas son procesos totalmente autónomos e independientes entre sí. Aunque respondan por la misma deuda cada recurso requiere de la formalización de su propio proceso y por ende, los efectos derivados de la resolución de uno de ellos no afectarán a la resolución del otro.

5.2. Implicaciones que pueden derivar del pago de la deuda por parte de otros responsables solidarios.

En este punto es importante que mencionemos el artículo 59 de la LGT en su párrafo primero:

“Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes”.

En este apartado se recoge el régimen general de extinción de la deuda, según lo cual el pago de una deuda tiene efectos liberatorios, supondrá la extinción de la misma. Si bien es cierto que tal y como indica el punto segundo del mismo precepto, la deuda solo quedará condonada por aquel importe que efectivamente se haya satisfecho.

Es también importante en esta línea el artículo 173 de la LGT que regula la terminación del procedimiento de apremio y señala en su apartado primero, letra a), que una de las formas de que finalice es efectuando el pago de la cantidad debida.

Hay que mencionar que la deuda tributaria está constituida por el total de la cantidad a ingresar que resulta de la obligación tributaria, tal y como señala el artículo 58 de la LGT. Mientras esta deuda esté pendiente, la Administración podrá reclamar el pago de la misma

no solo al deudor principal, sino también a los responsables solidarios o subsidiarios que haya de la misma, tal y como señala el artículo 41 de la LGT.

Por lo tanto, cuando alguno de esos tributarios efectúe el pago la deuda quedará extinguida, aunque como hemos mencionado solo en proporción a la cuantía que ha sido efectivamente pagada.

En síntesis, si otro responsable solidario ha pagado la totalidad o parte de la deuda, no se les podrá exigir a ustedes que efectúen nuevamente ese pago, su obligación quedará extinguida o se verá reducida en la parte proporcional que ya haya sido abonada.

En lo que afecta a D. Salazar debemos mencionar que usted ha sido declarado responsable solidario conforme al artículo 42.1.a) por haber sido causante o por haber colaborado activamente en la realización de una infracción tributaria y conforme al artículo 42.2.a) de la misma ley, también por haber sido causando o por haber colaborado *“en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria”*. Por lo tanto, es responsable solidario de la deuda originaria que afecta a la sociedad.

Por ello, si hay otra persona que haya sido declarada también responsable solidario del pago de esa misma deuda tributaria y que satisface el total de la cuantía, ya no podrá la Administración dirigirse contra usted para que efectúe pago alguno. No obstante, si ese otro responsable no hubiera satisfecho toda la deuda, pero sí una parte, usted quedará liberado de pagar ese importe, pudiendo la Administración reclamar únicamente lo que quede pendiente de la deuda originaria.

Por otra parte, en lo que afecta a D. ^a Cristina hay que resaltar el hecho de que es usted responsable solidaria en base al artículo 42.2.a) de la LGT y su responsabilidad está limitada al importe que haya recibido en concepto de dividendos. En consecuencia, no le podrán exigir un importe superior a esa cantidad. Igualmente, si otro responsable ya ha satisfecho ese crédito o parte del mismo, no podrá la Administración dirigirse contra usted para que vuelva a pagar esa cantidad.

En definitiva, si los pagos que haya realizado otro responsable solidario o el propio deudor principal son acreditados, la Administración tributaria está obligada reconocer la extinción de la deuda si se ha satisfecho la totalidad de la misma. En el caso de que

quedara alguna parte pendiente, deberá ajustar el alcance del acuerdo de derivación de responsabilidad que pesa sobre ustedes a la deuda que siga existiendo.

No obstante, debemos recalcar que lo explicado hasta ahora no afecta a las relaciones internas que rigen entre los distintos obligados tributarios por la misma deuda. Estos responsables, tal y como señala el artículo 41.6 de la LGT tienen la posibilidad de ejercitar el derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.

Por lo tanto, si un responsable ha efectuado el pago de la deuda o de parte de ella, puede ejercitar acciones de repetición frente al resto de responsables o contra el propio deudor principal. Si bien es cierto que tales acciones se desarrollarán en un plano estrictamente civil.

6. CONCLUSIONES

En lo referente al plano relativo al proceso que deben iniciar ante la Audiencia Nacional, deben cumplir con las exigencias de representación y los plazos clave del proceso. Al acudir a la Audiencia Nacional deberán estar, obligatoriamente, defendidos por abogado y representados por procurador. Además, deberán interponer el recurso contencioso en un plazo de dos meses, es decir, antes del 25 de julio de 2023.

Otro punto relevante que hemos explicado es el relativo a la derivación de responsabilidad que se ha hecho sobre ustedes. En primer término, aclaramos que la derivación por el artículo 42.1.a) de la LGT no está sujeta a una aplicación automática, dado que debe quedar probado por la Administración Tributaria que se haya producido de manera efectiva una participación directa de D. Salazar en la infracción tributaria. Es importante en este punto la consulta que plantearon ante la DGT, puesto que da muestras de una buena fe por su parte, y lo que es más importante aún, de la mala fe de la Administración, que tardó tres años en otorgar una respuesta a la misma. En segundo término, respecto de la derivación en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, también deberían haber probado que ustedes impidieron a la Administración que pudiera desempeñar correctamente su labor recaudatoria. Centrándonos en D. ^a Cristina resaltamos que era menor de edad en el momento de los hechos, por lo que debe entenderse que no poseía la capacidad suficiente para que se le derive esta responsabilidad.

En lo referente al derecho que tenía la Administración tributaria para practicar las liquidaciones que llevó a cabo, resaltamos que las actuaciones inspectoras superaron el plazo legal de doce meses del cual disponían según la redacción de la LGT que se encontraba vigente en los años 2009 y 2010, por lo que su derecho a liquidar el IS de 2004 y de 2005 estaba prescrito, debiendo así reducir, en esa proporción, la cuantía de la deuda que se les imputó. Atendiendo a la dilación de dieciocho días que se suponía eran imputables a Inversiones IA por no haber remitido a la Inspección la totalidad de la documentación requerida, recordamos que se realizó un cumplimiento parcial del requerimiento que no interrumpió de modo alguno las actuaciones inspectoras. Asimismo, tampoco tendría una especial relevancia que si le fueran imputables a la empresa, dado que la Administración se excedió en sus actuaciones en un plazo de cuarenta días.

Por otra parte, la cuestión relativa a la extemporaneidad de la presentación del recurso de alzada contra la resolución del TEARM por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria ha quedado también acreditada, dado que se excedió del plazo legal de un mes del cual disponía para presentarlo.

En último término hemos llevado a cabo una explicación sobre la influencia que ha podido tener sobre su responsabilidad la presencia de más deudores solidarios por la misma deuda. Es importante recordar que cada acuerdo de derivación de responsabilidad que se haya dictado es independiente del resto. No obstante, la deuda que une a todos los responsables será extinguida por el pago que efectúe el deudor principal o cualquiera de estos responsables solidarios, evitando así duplicidades recaudatorias.