



TRABAJO DE FIN DE MÁSTER - MÁSTER DE ACCESO A LA ABOGACÍA Y LA PROCURA

Autor: Juan Ignacio Crespo Yustos

2024/2025

Tutor: Enrique Ortega Carballo

Madrid

Diciembre de 2025

INDICE

PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA PROCURA:	3
--	---

1.- Preguntas relacionadas con la Procura:	3
--	---

a) Para interponer el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, D. Salazar y Doña Cristina ¿necesitaron estar defendidos por abogado y representados por procurador?	3
---	---

b) En el supuesto de no ser preceptiva la intervención de procurador, ¿de qué modo se notificarían las actuaciones?	4
---	---

c) En caso de ser preceptiva la intervención de procurador, ¿qué honorarios le corresponderían conforme al Arancel de Derechos de los Profesionales de la procura?	5
--	---

PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA ABOGACÍA:	7
---	---

1.- Sobre el acuerdo de derivación de responsabilidad en sí mismo considerado:	7
--	---

a) ¿Concurren los presupuestos exigidos por el artículo 42.1.a) LGT y 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a D. Salazar? ¿Qué consecuencias tiene en la culpabilidad no haber actuado conforme a la consulta planteada?	7
--	---

b) ¿Concurren los presupuestos exigidos por el artículo 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a D. ^a Cristina?	13
---	----

c) ¿Qué implicaciones tiene que fuera menor de edad en el momento de los hechos?	14
--	----

d) ¿Qué efectos tiene en el acuerdo de derivación de responsabilidad el hecho de que se haya anulado la sanción de retenciones a cuenta del IRPF por la AN?	16
---	----

2.- Sobre el acuerdo de liquidación	17
-------------------------------------	----

a) ¿Está prescrito el derecho a liquidar de la Administración? ¿Son correctas las dilaciones imputables a IA?	17
---	----

3.- Sobre el procedimiento	24
----------------------------	----

a) ¿Se interpuso en plazo el recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección financiera y tributaria?	24
--	----

b) ¿Acredita la notificación adjunta la interposición del recurso de alzada?	26
--	----

c) ¿Qué implicaciones tiene para D. Salazar y D. ^a Cristina la estimación de los procedimientos de otros responsables solidarios?	28
--	----

d) ¿Qué implicaciones tiene para D. Salazar y D. ^a Cristina el pago de la deuda por otros responsables solidarios?	30
---	----

PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA PROCURA:

1.- Preguntas relacionadas con la Procura:

- a) Para interponer el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, D. Salazar y Doña Cristina ¿necesitaron estar defendidos por abogado y representados por procurador?**

La exigencia de la intervención de abogado y procurador en los recursos contencioso-administrativos interpuestos ante la Audiencia Nacional responde a una previsión legal expresa que garantiza tanto la defensa técnica como la correcta representación procesal de las partes. Esta obligación tiene su fundamento principal en el artículo 23.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (“LRJCA”), precepto que establece que, en los procedimientos tramitados ante órganos colegiados, las partes deberán actuar representadas por procurador y asistidas por abogado.

La finalidad de esta previsión es doble: por un lado, asegurar que la defensa de los intereses de las partes sea ejercida por un profesional del Derecho con la cualificación técnica necesaria, y por otro, garantizar una comunicación fluida y formalmente adecuada con el tribunal a través del procurador, quien se encarga de la representación procesal y de la tramitación de los actos judiciales conforme a las exigencias legales.

El carácter colegiado de la Audiencia Nacional refuerza esta obligatoriedad. Según los artículos 63 y 64 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (“LOPJ”) y el artículo 16 de la LRJCA, dicho órgano se configura como un tribunal complejo, estructurado en Salas y Secciones, compuesto por varios magistrados que ejercen su función jurisdiccional de manera conjunta y deliberativa. Esta estructura justifica la necesidad de una intervención profesionalizada en el proceso, garantizando la correcta articulación de las actuaciones procesales.

Cuando el recurso se presenta sin la intervención de alguno de estos profesionales, se incurre en un defecto procesal de carácter subsanable. En tales casos, el Letrado de la Administración de Justicia (“LAJ”) deberá examinar la validez de la comparecencia y, si advierte la falta de abogado o procurador, requerirá la subsanación del defecto en un plazo de diez días, conforme al artículo 45.3 LRJCA.

De no atenderse dicho requerimiento dentro del plazo concedido, el tribunal acordará el archivo de las actuaciones. Este archivo comporta que el órgano judicial no entrará a conocer del fondo del asunto —en este caso, del recurso contencioso-administrativo—, tal como han confirmado diversas resoluciones judiciales, entre ellas la STSJM 2235/2009 y la STS 143/2024, de 30 de enero de 2024.

b) En el supuesto de no ser preceptiva la intervención de procurador, ¿de qué modo se notificarían las actuaciones?

Partiendo de la idea de que la representación por procurador es obligatoria en el caso que nos ocupa, en el supuesto de que dicha intervención no lo fuera, el régimen de notificaciones en el proceso contencioso-administrativo se determinaría conforme a un orden de prelación establecido en la LRJCA y, de forma supletoria, por la Ley de Enjuiciamiento Civil (“LEC”). En este contexto, la forma y responsabilidad en la recepción de las notificaciones dependerían del profesional que asumiera la representación o, en su defecto, de la propia parte.

Si la parte hubiera optado por actuar únicamente con abogado, el artículo 23.1 LRJCA dispone que las notificaciones deberán dirigirse preferentemente a dicho profesional, que pasaría a asumir la representación procesal en ausencia de procurador. Estas comunicaciones no se remitirían a su domicilio físico, sino que se efectuarían por medios electrónicos, concretamente a través del sistema Lexnet. De acuerdo con el artículo 273 LEC, los abogados están obligados a utilizar las herramientas telemáticas puestas a disposición por la Administración de Justicia, siendo su deber revisar con regularidad las notificaciones recibidas, controlar los plazos procesales y mantener informados a sus clientes sobre el contenido de las resoluciones judiciales.

Por el contrario, si tampoco fuera preceptiva la intervención de abogado o no se le hubiera designado como representante, las notificaciones se practicarían directamente a la parte en el domicilio señalado en el escrito de demanda. En este supuesto, el órgano judicial enviaría las resoluciones y comunicaciones mediante correo certificado con acuse de recibo o a través de funcionario judicial, conforme a lo previsto en el artículo 155 de la LEC. La responsabilidad de garantizar la correcta recepción de dichas notificaciones

recaería íntegramente sobre la parte interesada, quien debe comunicar cualquier cambio de domicilio y verificar la exactitud de la dirección facilitada.

En los casos en que la parte optase expresamente por la utilización de medios electrónicos, las notificaciones se efectuarían mediante las plataformas habilitadas a tal efecto —como la Sede Judicial Electrónica o la Carpeta Justicia—. El destinatario recibiría un aviso por correo electrónico de la disponibilidad del acto en dichos sistemas, y, según los artículos 155 y 162.2 de la LEC, una vez transcurridos tres días desde la puesta a disposición de la comunicación, la notificación se consideraría válidamente practicada, incluso si no se hubiera accedido efectivamente a su contenido.

c) En caso de ser preceptiva la intervención de procurador, ¿qué honorarios le corresponderían conforme al Arancel de Derechos de los Profesionales de la procura?

Para calcular los honorarios del procurador en el presente supuesto es necesario acudir al 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 Decreto regula las actuaciones del procurador en el orden contencioso administrativo, y su artículo 69 establece que:

“Artículo 69. Procedimiento abreviado, ordinario y especiales.

1. 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.”

Por tanto, al tratarse este caso de dos procedimientos con cuantía determinada, será de aplicación el artículo 2 del Arancel, que establece la escala que debe aplicarse en función de esta cuantía.

En el caso de D. Salazar, la cuantía del proceso será de 52.807.654,66 euros. En el caso de D.^a Cristina, la cuantía será de 1.251.527,23 euros.

Aplicando la escala, los primeros 600.000 euros de la cuantía de cada procedimiento devengarán un derecho de 2079,53 euros para el Procurador. Asimismo, y conforme al apartado 2 del artículo 2 del Arancel, por cada 6.000 euros o fracción que exceda de 600.000 euros se devengarán, como máximo, 15,17 euros.

Finalmente, cabe destacar que existe un límite máximo de 75.000 euros para la cuantía de los aranceles que se pueden devengar a favor del Procurador, tal como establece el Arancel.

De este modo, para calcular los honorarios del procurador en cada uno de los procedimientos, podemos atender a los datos establecidos en la siguiente tabla:

Cliente	Salazar	Cristina
Cuantía Proceso	52.807.654,66 €	1.251.527,23 €
Honorarios hasta 600.000 euros	2.079,53 €	2.079,53 €
Exceso de 600.000 euros	52.207.654,66 €	651.527,23 €
Número de veces que se suman 6000 euros	8701,28	108,59
Número de veces que se suman 6000 euros multiplicado por 15,17	131.998,35 €	1.647,28 €
Honorarios teóricos	134.077,88 €	3.726,81 €
Límite de 75.000 euros	75.000,00 €	3.726,81 €
TOTAL HONORARIOS	75.000,00 €	3.726,81 €

Tal y como se puede apreciar en la tabla, teóricamente correspondería al procurador una cantidad de 134.077,88 euros por el procedimiento correspondiente a D. Salazar y una cantidad de 3.726,81 euros por el procedimiento correspondiente a D.^a Cristina, pero, al sobrepasar la cantidad correspondiente al procedimiento de D. Salazar la cantidad de 75.000 euros, se aplicaría el límite especial previsto en el Arancel de los Procuradores.

Por tanto, por el procedimiento de D. Salazar se devengarán en favor del Procurador unos derechos de 75.000 euros, por la tramitación del recurso, la presentación de la demanda,

la asistencia a la vista y la interposición de los recursos pertinentes. De la misma manera, por el procedimiento de D.^a Cristina se devengarán unos derechos de 3.726,81 euros por las mismas acciones.

PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA ABOGACÍA:

1.- Sobre el acuerdo de derivación de responsabilidad en sí mismo considerado

- a) ¿Concurren los presupuestos exigidos por el artículo 42.1.a) LGT y 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a D. Salazar? ¿Qué consecuencias tiene en la culpabilidad no haber actuado conforme a la consulta planteada?**

Para identificar los requisitos necesarios para derivar la responsabilidad contra D. Salazar por las infracciones cometidas por Inversiones Inmobiliarias Alcudia S.L. (“Inversiones IA”) en virtud del artículo 42.1 a) de la Ley 58/2003 General Tributaria (“LGT”), es necesario acudir a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (“TEAC”) de 24 de septiembre de 2019.

En dicha resolución, el TEAC indica que los requisitos para poder derivar la responsabilidad al administrador de una sociedad, tanto solidaria (en el caso del 42.1 LGT) como subsidiaria (en el caso del 43.1 LGT), son los siguientes:

- Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.
- Condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción.
- Una conducta en el administrador, dolosa o negligente.

No cabe duda en el presente supuesto de que los dos primeros requisitos se cumplen, por lo que es necesario determinar si concurre el tercero de los presupuestos.

En el caso del artículo 42.1 a) de la LGT, se exige para la derivación de la responsabilidad que exista dolo, esto es, una intención consciente y voluntaria de cometer la infracción. Para determinar cuándo una conducta es dolosa, el TEAC acude a los criterios que informan al derecho penal.

También determina el TEAC que es necesario un análisis caso por caso para verificar cuándo existe dolo, pero entiende que en todo caso nos encontraremos ante una conducta dolosa cuando se trate de infracciones tributarias muy graves cometidas a través de medios fraudulentos.

En el presente caso, no solo nos encontramos ante dos conductas inicialmente sancionadas como graves (y no como muy graves), sino que además una de las sanciones ha sido anulada por la Audiencia Nacional el 9 de enero de 2017.

Por lo tanto, en relación con la deuda tributaria derivada de la liquidación de las retenciones, al no existir sanción, no cabe derivación de responsabilidad a D. Salazar, ya que falta el presupuesto necesario de la infracción tributaria exigido en el artículo 42.1 a).

En cuanto a la deuda tributaria derivada de la liquidación del Impuesto de Sociedades (“IS”), cabe destacar que se efectuó consulta por parte de Inversiones IA a su asesor fiscal, desplegando la diligencia necesaria para evitar la comisión de infracciones tributarias.

Además, y entendiendo que se trataba de una cuestión de gran complejidad, Inversiones IA formuló consulta tributaria para verificar si correspondía la aplicación del régimen.

En relación con la consulta, es de destacar que la Administración tributaria, conforme al artículo 88.6 de la LGT, debe contestar a las consultas que se le hayan presentado por escrito y que reúnan los requisitos del artículo 88.2 en el plazo de 6 meses.

Si bien dicho artículo establece a continuación que la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta, hay que destacar que en el presente supuesto la Dirección General de Tributos (“DGT”) ha incumplido su deber de contestar en plazo.

La consulta se planteó el 3 de mayo de 2006. La operación de venta se produjo el 14 de enero de 2007, aún a la espera de la contestación de la DGT. Finalmente, dicha respuesta llegó el 26 de agosto de 2009, más de tres años después de que fuera planteada la consulta.

Por lo tanto, en el momento en que se realiza finalmente la operación de la que derivan las deudas tributarias, ya habían transcurrido más de 8 meses desde que se planteara la consulta.

Además, el artículo 89 de la LGT establece que las consultas tributarias tienen efectos vinculantes para la Administración, pero no indica que sean vinculantes en ningún caso para el obligado tributario.

De este modo, no puede reprocharse por la Administración a D. Salazar que no actuara conforme a una consulta cuya respuesta llegó 3 años después del momento en que se planteó, más aún cuando esperó para efectuar el reparto de dividendos más de 8 meses (dos más que el plazo máximo de respuesta por parte de la Administración).

Cabe destacar también que los dividendos fueron repartidos de manera transparente, sin que se hayan empleado en ningún momento medios fraudulentos (anomalías sustanciales en la contabilidad, facturas falsas o personas interpuestas).

Teniendo en cuenta que se trata de una infracción grave, sin empleo de medios fraudulentos, y que han existido varias conductas que demuestran una clara voluntad de actuar de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente, podemos concluir que, a priori, no concurren los requisitos para la derivación de la responsabilidad del artículo 42.1 a) para la deuda derivada de la liquidación del IS. Sin embargo, esta conclusión estará siempre condicionada a la resolución final que se adopte por los Tribunales.

Cabe destacar, además, que tal como se ha establecido en dilatada jurisprudencia del Tribunal Supremo, y más concretamente en la Sentencia de 2 de febrero de 2023, recurso 109/2021, la derivación de responsabilidad del artículo 42.1 a) tiene naturaleza sancionadora, y por lo tanto deben cumplirse todas las garantías del procedimiento sancionador. Esto implica que, en el presente supuesto, es la Administración la que debe demostrar la concurrencia de los requisitos subjetivos y objetivos de aplicación de este artículo 42.1 a), sin que sea el propio administrado el que deba demostrar su ausencia para ser exonerado. En el presente caso, la Administración no ha acreditado de ningún modo que estos requisitos se hayan cumplido, por lo que se han incumplido las garantías de la presunción de inocencia y del principio “*in dubio pro reo*” para con D. Salazar.

Así, en el caso de la liquidación de las retenciones falta el requisito de la sanción, mientras que en el caso de la liquidación del IS falta el requisito del dolo, y no cabe la derivación de responsabilidad por estas causas.

Por lo que respecta a los requisitos de derivación de responsabilidad a D. Salazar por las causas establecidas en el artículo 42.2 a), hay que destacar que, en este caso, conforme a la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2017, recurso 1847/2016, se exige para la derivación de la responsabilidad la concurrencia de una serie de requisitos:

“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 desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...)», tal y como señala el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 24 de febrero de 2009, dictada en virtud de recurso extraordinario para la unificación de criterio; y por causar o colaborar cualquier acto positivo dirigido a la ocultación de bienes o derechos, « como puede ser una donación simulada a un familiar, la venta de bienes a familiares por precio inferior al de mercado, así como la modificación del régimen económico-matrimonial » supuestos estos que encajan en el citado precepto, evitándose con ello la necesidad de acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión, para la defensa del crédito público, 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».”

Además, y conforme a Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2021, recurso 62/2020, esta responsabilidad solidaria debe abarcar no sólo los actos tendentes a la

ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago posteriores al nacimiento de la deuda tributaria, sino también los anteriores o coetáneos.

Teniendo en cuenta todos estos requisitos indicados en la jurisprudencia mencionada anteriormente, podemos ver que no concurren en el presente supuesto.

Así, cabe destacar que, si bien se han distribuido por la sociedad Inversiones IA dividendos, extrayéndolos así del poder de disposición de la sociedad, no parece razonable entender que concurre aquí una voluntad de ocultación de bienes, ni mucho menos puede entenderse la conducta como maliciosa.

Para definir la “*scientia fraudis*” podemos acudir a la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2016, recurso 2031/2013, que establece que: “*La jurisprudencia (...) ha evolucionado hasta considerar que para que concorra el elemento de fraude no es preciso la existencia de un "animus nocendi" [propósito de dañar o perjudicar] y sí únicamente la "scientia fraudis", esto es, la conciencia o conocimiento de que se origina un perjuicio. Por tanto, aunque puede concurrir una actividad intencionada y directamente dolosa, para que concorra fraude basta con una simple conciencia de causarlo, porque el resultado perjudicial para los acreedores fuera conocido por el deudor o éste hubiera debido conocerlo.*”

Aquí, sin embargo, no podemos apreciar la existencia de esta conciencia de que se está causando un perjuicio a los acreedores, en este caso la Hacienda Pública, toda vez que se ha desplegado por Inversiones IA y sus administradores (entre ellos D. Salazar), toda la diligencia necesaria para verificar que se estaba actuando conforme al ordenamiento jurídico.

Así, no solo se consultó con el asesor fiscal, como se ha mencionado anteriormente, sino que se planteó consulta tributaria. La distribución de los dividendos se efectuó de buena fe, entendiéndose por los administradores que se actuaba conforme a la normativa vigente, y sin que existiera una conciencia de que se podría perjudicar a la Hacienda Pública, ya que no se contaba con que la deuda tributaria derivada de las liquidaciones del procedimiento de inspección fuera a existir.

Por todo ello, tampoco concurren en este caso los requisitos para derivar la responsabilidad a D. Salazar por el supuesto del artículo 42.2 a).

A la luz de todo lo expuesto, puede afirmarse que el análisis conjunto de los hechos, de la normativa aplicable y de la jurisprudencia más relevante conduce a una misma conclusión: las actuaciones de D. Salazar y de Inversiones IA se desarrollaron dentro de un marco de razonabilidad y diligencia que excluye, en esencia, la posibilidad de apreciar los elementos subjetivos necesarios para derivar responsabilidad conforme al artículo 42.1 a) de la LGT. La ausencia de sanción firme en relación con las retenciones impide, por sí sola, activar el mecanismo de derivación previsto para este precepto, construido sobre la existencia previa de una infracción tributaria. Pero incluso respecto de la liquidación del IS, donde sí existe una infracción calificada como grave, la conducta desplegada por la sociedad y su administrador dista de encajar en los parámetros de dolo exigidos por el TEAC. La consulta al asesor fiscal, la formulación de una consulta vinculante, la espera prudente más allá del plazo de contestación y la transparencia en el reparto de dividendos conforman un cuadro que revela una actuación respetuosa con el ordenamiento, incompatible con la intencionalidad que define el dolo. No habiendo acreditado la Administración la concurrencia de los elementos subjetivos requeridos, se proyecta de manera clara la vigencia de las garantías propias de un procedimiento sancionador y, en particular, de los principios de presunción de inocencia e *“in dubio pro reo”*.

Del mismo modo, el examen de las condiciones necesarias para apreciar responsabilidad solidaria conforme al artículo 42.2 a) de la LGT lleva indefectiblemente a descartar su aplicación en el caso presente. Aunque es cierto que la sociedad acordó un reparto de dividendos, dicho acto no puede entenderse como una operación destinada a ocultar bienes ni como una maniobra susceptible de frustrar la acción recaudatoria. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado la *“scientia fraudis”* como el conocimiento (o deber de conocimiento) de que una determinada conducta causa un perjuicio al acreedor público. Sin embargo, nada en el comportamiento de D. Salazar permite inferir esa conciencia: ni existían indicios de que la sociedad fuese a incurrir en una deuda tributaria derivada del procedimiento inspector, ni se adoptaron decisiones encaminadas a mermar deliberadamente el patrimonio societario para impedir

actuaciones de la Administración. Antes bien, todas las actuaciones muestran una voluntad de cumplimiento y una confianza razonable en la licitud de la operación. En ausencia de actos positivos de ocultación, de intencionalidad, o siquiera de una mínima conciencia de perjuicio, tampoco procede la derivación de responsabilidad por esta vía. Así, atendiendo al análisis jurídico integral, no concurre en este supuesto ninguno de los presupuestos habilitantes para declarar a D. Salazar responsable de las deudas de Inversiones IA.

b) ¿Concurren los presupuestos exigidos por el artículo 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a D.^a Cristina?

Para responder a esta cuestión es necesario remitirnos a los requisitos de aplicación de este artículo establecidos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2017, recurso 1847/2016, mencionados anteriormente.

Como vemos, si ya era complicado que D. Salazar, mayor de edad y administrador de Inversiones IA, tuviese conocimiento de que se podría llegar a perjudicar a la Hacienda Pública con la distribución de dividendos, más difícil aún parece determinar que estos requisitos se cumplen en D.^a Cristina.

D.^a Cristina en el momento de los hechos se trataba de una persona menor de edad, lo que limita enormemente su posible comprensión de la magnitud y alcance de los hechos, impidiendo que concurra el presupuesto subjetivo de la “*scientia fraudis*”.

En este contexto, y a la luz de los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, resulta evidente que la eventual responsabilidad de D.^a Cristina no puede sostenerse sobre bases jurídicas sólidas. Si ya en el caso de D. Salazar la concurrencia de la “*scientia fraudis*” era cuestionable, en el de una persona menor de edad en el momento de los hechos la posibilidad de apreciar este elemento subjetivo se desvanece casi por completo. La condición de menor no solo limita su capacidad para comprender el alcance real de las decisiones societarias, sino que, además, la sitúa en una posición de dependencia y ajenidad respecto de la gestión empresarial que imposibilita atribuirle un conocimiento efectivo –o siquiera potencial– del eventual perjuicio que pudiera derivarse para la

Hacienda Pública. Así, la exigencia de una conciencia mínima del daño, presupuesto esencial para la apreciación de responsabilidad conforme al artículo 42.2 a) de la LGT, queda claramente descartada.

A ello debe añadirse que los actos objeto de análisis, enmarcados en decisiones propias del ámbito de administración de la sociedad, fueron adoptados por quienes ostentaban las facultades y conocimientos necesarios para ello, sin que conste participación activa ni intervención relevante por parte de D.^a Cristina. La jurisprudencia exige no solo un acto objetivo tendente a la ocultación o distracción de bienes, sino también la concurrencia de un elemento subjetivo que vincule al presunto responsable con la intención (o al menos con el conocimiento) de causar un perjuicio fiscal. En el caso que nos ocupa, no existe indicio alguno de que la menor comprendiera la naturaleza jurídica de las operaciones ni su eventual repercusión tributaria. En consecuencia, y atendiendo a los parámetros que rigen la derivación de responsabilidad tributaria, debe concluirse que no concurren en D.^a Cristina los requisitos exigidos para declarar su responsabilidad, quedando así excluida de cualquier imputación derivada de los hechos analizados.

c) ¿Qué implicaciones tiene que fuera menor de edad en el momento de los hechos?

En el caso de D.^a Cristina, se trataba en el momento de la comisión de los hechos de una persona menor de edad. El Tribunal Supremo, en su sentencia del 25 de marzo de 2021, número de recurso 3172/2019, establece que los menores de edad en ningún caso pueden ser declarados responsables tributarios conforme al artículo 42.2 a) de la LGT.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo establece la siguiente doctrina:

“1) No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5.a) de la LGT de 1963 -en la redacción aplicable al caso debatido-, ni tampoco la del artículo 42.2.a) LGT vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración

tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones.

Esto es, no cabe trasladar o extender la responsabilidad fiscal a un menor cuando el negocio jurídico en virtud del cual se pretende la ocultación o transmisión -aquí, la donación de la nuda propiedad de un bien inmueble se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquél, aunque adquiriera éste en su patrimonio.

2) El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión -tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria- no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones. Cabe añadir que la cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles y la donación de estos (arts. 1280.1 y 633 C.C.) está sometida a la forma de la escritura pública, de suerte que es preciso, como requisito de validez -ad solemnitatem-, la intervención de un fedatario público, el notario, obligado por la ley y por el Reglamento Notarial a advertir a los contratantes de los vicios de que puedan estar aquejados los actos y negocios que celebren bajo la fe pública y autorizados por aquellos.”

D.^a Cristina alcanzó la mayoría de edad el 5 de enero de 2013. Por lo tanto, en el momento en que se realiza la operación tenía 12 años. Conforme a las normas del Código Civil, en su artículo 240, la mayor edad comienza a los 18 años de edad. Por otra parte, el artículo 246 establece que el mayor de edad puede realizar todos los actos de la vida civil.

Además, el artículo 162 del Código Civil establece que los padres que ostenten la patria potestad tienen la representación legal de sus hijos menores no emancipados.

Por lo tanto, en el momento de comisión de la infracción, D.^a Cristina era menor de edad y su representación legal la ostentaba D. Salazar.

De esta manera, y de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la consecuencia de que D.^a Cristina fuera menor de edad en el momento de comisión de los hechos es que no puede derivarse la responsabilidad contra ella.

d) ¿Qué efectos tiene en el acuerdo de derivación de responsabilidad el hecho de que se haya anulado la sanción de retenciones a cuenta del IRPF por la AN?

Tal y como se ha mencionado en la cuestión primera, uno de los requisitos esenciales para la derivación de responsabilidad a D. Salazar por el motivo del artículo 42.1 a) de la LGT es la existencia de una sociedad que ha cometido una infracción tributaria.

Por lo tanto, la anulación de la sanción por la AN (y, por ende, la inexistencia de la infracción tributaria) hace imposible la derivación de responsabilidad por esta causa.

Esto queda reflejado en la Sentencia del Tribunal Supremo 594/2025, del 20 de mayo, número de recurso 3452/2023. Si bien se refiere esta sentencia a la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT, esta responsabilidad también tiene como fundamento la comisión de una infracción tributaria por parte de una sociedad para derivar la responsabilidad al administrador.

Así, y en relación a la anulación de la infracción y la extinción de la responsabilidad, la sentencia establece que:

“Al regular el artículo 43.1.a) un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, la consecuencia que se extrae es que, desaparecida esta del mundo jurídico, decae toda responsabilidad no sólo de la sanción, sino también de la liquidación, en su caso, ligada a dicha infracción.

En efecto, el presupuesto de hecho del que surge la atribución de la responsabilidad subsidiaria a los administradores no es otro que la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad en la que han participado, de forma que anulada la infracción tributaria, en este caso por falta de motivación de la culpabilidad, no existe el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, lo

que comportará la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pueda mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación.

Ello es consecuencia de que la Ley General Tributaria en su artículo 43.1.a), como se ha expuesto, recoge un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, que se basa en la comisión de infracciones tributarias por la sociedad. Así ha sido admitido, incluso, por los tribunales económico-administrativos, pudiendo citarse al efecto la resolución del TEAR de Madrid de 22 de diciembre de 2020, en la que razona que la falta de motivación de los acuerdos sancionadores notificados en su día a la sociedad basta para anular la declaración de responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT.”

En consecuencia, una vez desaparecida la infracción desaparece la posibilidad de derivar la responsabilidad a D. Salazar por el motivo establecido en el artículo 42.1 a).

2.- Sobre el acuerdo de liquidación

a) ¿Está prescrito el derecho a liquidar de la Administración? ¿Son correctas las dilaciones imputables a IA?

En relación con el derecho a liquidar de la Administración, hay que declarar que la liquidación de las deudas tributarias por el IS y por Retenciones se notifica a Inversiones IA el 1 de septiembre de 2010.

Sin embargo, el inicio del procedimiento de inspección tributaria interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, conforme al artículo 68.1 a) LGT.

Así, el 23 de julio de 2009 se notifica a Inversiones IA el inicio del procedimiento de inspección, interrumpiéndose la prescripción del derecho de la Administración a reclamar la deuda tributaria.

Por tanto, habrá que verificar si en esta fecha ha transcurrido el plazo de 4 años fijado en el artículo 66 de la LGT.

El artículo 67.1 de la LGT establece que, en el caso del derecho de la Administración a liquidar la deuda, el plazo de prescripción se contará desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En el caso del IS, el plazo establecido para la presentación de la declaración del impuesto es el de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (el ejercicio societario). Por tanto, el plazo para la presentación de la declaración en el caso de Inversiones IA finaliza el 25 de julio.

En el caso de la declaración del IS del ejercicio de 2004, el más antiguo sometido a inspección, debió presentarse la declaración entre el 1 y el 25 de julio de 2005. El plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda comenzaría a correr desde el 26 de julio de 2005. Por tanto, el plazo finalizaría el 26 de julio de 2009, cuatro años después.

Como se puede apreciar, no ha prescrito a priori el derecho de la Administración a liquidar la deuda en el caso del IS, para ninguno de los ejercicios afectados.

En el caso de las Retenciones, el ejercicio al que se refiere la inspección es el del 2007.

En este caso, el plazo para la presentación de la declaración es de los 20 primeros días naturales siguientes al trimestre natural. Por tanto, habiéndose efectuado el reparto el 14 de enero de 2007, el plazo para la presentación del correspondiente modelo 123 de declaración de las retenciones practicadas será del 1 al 20 de abril.

El plazo de prescripción comenzaría a correr, acorde con lo anterior, el 21 de abril de 2007. Por tanto, vemos que en el caso de las retenciones el derecho de la Administración a liquidar tampoco está prescrito.

En relación con la prescripción en el caso de los responsables, el plazo de prescripción general de 4 años del artículo 66 de la LGT tiene ciertas especialidades en cuanto a su cómputo, tal y como establece el artículo 67.2 de la LGT.

Además, es necesario tener en cuenta también la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2023, recurso 2851/2021, que establece que en el caso de la responsabilidad solidaria existen dos plazos de prescripción distintos:

- En primer lugar, el plazo de prescripción de la facultad para declarar la responsabilidad, que comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.
- En segundo lugar, el plazo de prescripción para recaudar una deuda cuando ya se ha declarado la responsabilidad previamente. En este caso, el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del responsable.

No obstante, si los hechos que constituyen el presupuesto determinante de la responsabilidad se producen con posterioridad a dicho plazo, el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

En este caso, la notificación de la liquidación por parte de la Inspección tributaria se produce el 1 de septiembre de 2010, mientras que los acuerdos de sanción se notifican el 31 de octubre de 2010.

Al tratarse de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1 a), el presupuesto que hace surgir la responsabilidad es la infracción tributaria, por lo que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde la notificación de los acuerdos de sanción, esto es, desde el 31 de octubre de 2010. Si se atiende a este criterio, no ha prescrito el derecho de la Administración a declarar la responsabilidad solidaria, ya que la declaración de responsabilidad se notifica el 26 de enero de 2013.

En el caso del artículo 42.2 a), al no exigirse la existencia de una infracción tributaria, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a declarar la responsabilidad comienza a correr desde el final del periodo de pago voluntario del deudor principal.

En este caso, la liquidación se notifica el día 1 de septiembre de 2010, el periodo voluntario de pago para efectuar el pago de dicha deuda, según el artículo 62 de la LGT, será del 1 de septiembre al 20 de octubre de 2010. Por tanto, la prescripción comenzará a

contarse desde el 21 de octubre de 2010, y tampoco estaría prescrito el derecho de la Administración a declarar la responsabilidad por este motivo.

Sin embargo, estas consideraciones requieren de una matización, y es que el procedimiento inspector hubiera terminado dentro del plazo legal. Conforme a la legislación vigente en el momento en el que se producen los hechos y se desarrolla la inspección, esto es, la LGT de 2004, el plazo máximo de desarrollo de las actuaciones inspectoras era de 12 meses, a diferencia de los 18 meses que se otorgan a la Administración en la actualidad. Si se aplicara dicho plazo de 18 meses, las actuaciones inspectoras habrían terminado en plazo y las conclusiones anteriores acerca de la prescripción no se verían alteradas.

De esta forma, el artículo 150.1 a) de la LGT de 2004 indicaba que: *“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo.”*

La notificación del inicio de las actuaciones inspectoras se produce el 23 de julio de 2009, por lo que el plazo para completar las actuaciones inspectoras finalizaba el día 23 de julio de 2010. Sin embargo, la liquidación final se notifica el 1 de septiembre de 2010, claramente fuera del plazo establecido de 12 meses.

Las consecuencias de sobrepasar el plazo establecido en la ley se establecen en el apartado 2 a) del artículo 150 de la Ley:

“2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.”

De este modo, la falta de respeto del plazo del artículo 150.1 supone que la prescripción se deja de entender interrumpida hasta la siguiente actuación de la inspección, que en este caso es la liquidación efectuada el 1 de septiembre de 2010. Siendo esto así, y recordando el derecho de la Administración a emitir liquidación del IS por los ejercicios de 2004 y 2005 prescribía los días 26 de julio de 2009 y 2010, respectivamente, podemos decir que no es conforme a derecho la liquidación efectuada por esos conceptos. Consecuentemente, tampoco es conforme a derecho la sanción impuesta por esos periodos.

Sin embargo, hay que precisar que se han producido unas dilaciones en el procedimiento inspector, a causa de la no aportación de documentos, y la imputación de estas dilaciones al obligado tributario (Inversiones IA) podría determinar un cambio en estas consideraciones.

A los efectos de determinar si son imputables estas dilaciones a Inversiones IA, hay que comenzar diciendo que se constituyó la inspección el 14 de agosto de 2009 con D. Salazar, que actuó en representación de Inversiones IA, y se aportaron una serie de documentos. Sin embargo, quedaron pendientes de aportar justificantes de una serie de gastos solicitados por la inspección, reiterándose esta petición.

Además, se solicitan adicionalmente la documentación justificativa del precio por metro cuadrado utilizado para la tasación de los terrenos cuya venta inició la controversia, imponiéndose como plazo de presentación el 31 de agosto, fecha en la que finalmente se aporta toda la documentación requerida.

Cabe destacar, en primer lugar, que el artículo 104 del Real Decreto 1065/2007, que regula las actuaciones inspectoras, establece los supuestos de dilación en el procedimiento

no imputables a la Administración. En concreto, en su letra a) declara como dilación no imputable a la Administración:

“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. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.”

Si bien es cierto que D. Salazar no aportó el día 14 de agosto toda la documentación requerida, igualmente es cierto que la propia Administración tributaria le exige el 14 de agosto que aporte nueva documentación que no había sido previamente exigida. En este sentido, y toda vez que la documentación exigida (antes y después) se aporta el 31 de agosto, difícilmente cabe imputar a Inversiones IA la dilación del procedimiento.

Esto es así porque el TEAC, en resolución de 2 de marzo de 2017, ya recoge la amplia jurisprudencia del Tribunal Supremo, en sentencias de 24 y 28 de enero de 2011, 24 de noviembre de 2011, 19 de abril de 2012, 27 de junio de 2012 y 28 de septiembre de 2012 y más recientemente, 29 de enero de 2014, y 25 de septiembre de 2015, que establecen que no cabe considerar automáticamente como dilaciones no imputables a la Administración los retrasos en la aportación de documentación requerida, siendo necesario justificar la relevancia de los retrasos en la continuación con normalidad de la actuación inspectora.

Así, si aún era necesaria documentación adicional además de la solicitada, como se aprecia de la exigencia por parte de la Administración de nuevos justificantes, resulta complicado derivar la responsabilidad de la dilación a Inversiones IA.

Además, cabe destacar que el Tribunal Supremo, en sentencia de 11 de diciembre de 2017, recurso 3175/2016, ha determinado que se exige que el acta y la liquidación especifiquen la motivación de la derivación de responsabilidad por la dilación al obligado.

Si bien no contamos con el acta ni con la liquidación, la diligencia que se nos facilita no contiene motivación alguna, ni siquiera escueta, de por qué se deriva la responsabilidad a Inversiones IA, limitándose a decir que:

“Puesto que no ha sido objeto de aportación la totalidad de los documentos requeridos en la comunicación, el tiempo que transcurra entre esta diligencia y el momento de aportación de esos documentos, se considera como dilación no imputable a la Administración.”

En vista de todo lo analizado, puede concluirse que las supuestas dilaciones imputadas a Inversiones IA carecen de sustento suficiente para producir efectos en el procedimiento inspector.

De este modo, se ha de entender prescrito el derecho de la Administración a emitir liquidación por el IS en relación con los ejercicios de 2004 y 2005, siendo nulas las sanciones impuestas en relación con dichos periodos. En consecuencia, tampoco será posible la derivación de responsabilidad por estos conceptos.

Es posible reclamar que se aprecie la prescripción de los citados ejercicios en el procedimiento de derivación de responsabilidad ya que la LGT en su artículo 174.5 establece que:

“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 tanto, se debe apreciar la prescripción de los ejercicios 2004 y 2005 en relación con el IS, con la correspondiente nulidad de la sanción, impidiéndose así la derivación de responsabilidad por estos conceptos.

3.- Sobre el procedimiento

a) ¿Se interpuso en plazo el recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección financiera y tributaria?

No, no debe considerarse que el recurso de alzada se interpuso en plazo por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (en adelante, el Director), conforme a las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2021, recurso 6123/2019, y de 9 de mayo de 2023, número de recurso 3267/2019.

La primera de estas sentencias establece en su fundamento de derecho séptimo lo siguiente:

“A la vista de cuanto se ha dicho, cabe establecer como doctrina jurisprudencial, en este recurso de casación, la siguiente:

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 5.3 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.”

A la vista de estas consideraciones, es necesario destacar que la notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (“TEARM”) entró en la Oficina de Relación con los Tribunales el día 2 de febrero de 2015. En línea con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el plazo de un mes para interponer el recurso de alzada ante el TEAC se contará desde el día siguiente, el 3 de febrero de 2015. Dicho plazo finalizará el 3 de marzo de 2015.

Sin embargo, nos encontramos con que el Director interpone el recurso de alzada el día 24 de mayo de 2015, claramente habiendo finalizado el plazo de un mes para la interposición del recurso.

Frente a la argumentación de que el plazo comenzaría a contarse desde que el Director tuvo conocimiento de la resolución del TEARM, es decir, desde el 6 de mayo de 2015, cabe oponer la jurisprudencia establecida en las mencionadas sentencias del Tribunal Supremo.

Así, en virtud del principio de buena administración, el “*dies a quo*” para la interposición del recurso no puede ser otro que aquel en el que la resolución entra en la Oficina de Relación con los Tribunales.

En atención a todo lo expuesto, resulta indudable que el recurso de alzada interpuesto por el Director no puede considerarse presentado dentro del plazo legalmente establecido. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido clara y reiterada al fijar como “*dies a quo*”

para el cómputo del plazo de interposición la fecha en que la resolución es recibida por cualquier órgano de la Administración con capacidad para su ejecución, y muy especialmente por la Oficina de Relación con los Tribunales. En este caso, dicha recepción se produjo el 2 de febrero de 2015, iniciándose el cómputo el día siguiente y concluyendo, por tanto, el 3 de marzo de 2015. La actuación del Director, que formuló el recurso el 24 de mayo de 2015, se sitúa manifiestamente fuera del margen temporal habilitado, quebrando así la exigencia de firmeza y seguridad jurídica que la normativa procedimental y la jurisprudencia buscan salvaguardar. El retraso no puede justificarse apelando a la fecha en que el Director tuvo conocimiento personal de la resolución, pues el Tribunal Supremo excluye expresamente esta posibilidad cuando se ha acreditado un conocimiento previo dentro de la propia Administración.

De igual modo, el principio de buena administración, lejos de amparar la tesis de un cómputo flexible o desplazado, refuerza la necesidad de asegurar que el control interno de los actos administrativos se ejerza con diligencia, evitando que el funcionamiento interno de la organización administrativa perjudique al obligado tributario o a la estabilidad del procedimiento. La interpretación jurisprudencial del artículo 50.1 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa confirma que la legitimación y la notificación han de entenderse en clave institucional y no personal, de manera que la Administración no puede desvincularse de los efectos jurídicos derivados de la recepción efectiva del acto por cualquiera de sus órganos competentes. En consecuencia, habiéndose presentado el recurso de alzada cuando el plazo ya había expirado sobradamente, la resolución del TEARM había adquirido firmeza y no cabía su revisión mediante dicho recurso. Así, la única conclusión posible es la extemporaneidad del recurso interpuesto por el Director.

b) ¿Acredita la notificación adjunta la interposición del recurso de alzada?

No acredita ninguno de los dos Anexos aportados la interposición del recurso de alzada. El Anexo I se trata de una diligencia de inspección, mientras que el Anexo VI se trata de una remisión interna dentro de la Administración del fallo del TEARM.

En relación con este Anexo VI, cabe destacar, como se ha mencionado anteriormente, que esta comunicación no permite entender como “*dies a quo*” para la interposición del recurso de alzada el que obra en la misma, 4 de mayo de 2015, sino que el “*dies a quo*” será aquel en el que la resolución del TEARM entró en la Oficina de Relación con los Tribunales. Por tanto, el Anexo VI no puede tampoco acreditar la interposición del recurso de alzada en plazo.

Así, hay que destacar, según la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2021, en la exposición de los hechos relativos al caso, expone que:

“El día 24 de marzo de 2015, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso de alzada ante el TEAC, en el que indicaba que la citada resolución le había sido notificada el día c de marzo de 2015 (Archivo 1_DOCUMENTOS DEL 1 AL 11S.pdf).

A dicho recurso se acompañó copia de la comunicación efectuada el c de marzo de 2015, en la que se puede leer lo que parece la notificación de una resolución dirigida a otro contribuyente (Archivo 1_DOCUMENTOS DEL 1 AL 11S.pdf): ‘Tengo el honor de elevar a V.I. copia de fallo dictado por este Tribunal con fecha 2c/10/2014 en la reclamación promovida por: GRANDES AREAS COMERCIALES DE ARAGON SA a los efectos establecidos en los artículos 241 , 242 y 243 de la Ley 58/03 de 17 de diciembre General Tributaria’.”

Posteriormente, y como hemos mencionado anteriormente, se establece que en virtud del principio de buena administración no cabe entender que esta notificación al Director no puede entenderse como “*dies a quo*” para el cómputo del plazo de la interposición del recurso.

Más allá de eso, vemos que el propio Tribunal hace referencia a que parece una notificación referida a otro contribuyente, GRANDES ÁREAS COMERCIALES DE ARAGÓN SA, y no al contribuyente del caso concreto, que en este caso era ANCA CORPORATE, SL.

Pues bien, el Anexo VI guarda un paralelismo claro con este caso, ya que contiene la misma expresión mencionada en el supuesto mencionado: “*Tengo el honor de elevar a*

V.I. copia de fallo dictado por este Tribunal con fecha 20 de diciembre de 2014 en la reclamación promovida por: Grandes Áreas Comerciales de Mallorca S.A. a los efectos establecidos en los artículos 241, 242 y 243 de la Ley 58/03 de 17 de diciembre General Tributaria”.

Cabe destacar que esta comunicación también se refiere a un obligado tributario distinto al del caso de análisis, ya que habla de Grandes Áreas Comerciales de Mallorca SA, y no de D. Salazar y D.^a Cristina, los obligados tributarios a los que se refiere la resolución del TEARM, o en todo caso de Inversiones IA, la obligada principal cuya responsabilidad tributaria se deriva a ambos. Por ello, al referirse a un obligado tributario distinto de aquellos con los que se sigue el procedimiento, no debe tenerse en cuenta a efectos de notificaciones dicha comunicación.

Por todo ello, no cabe entender que la documentación aportada acredite la interposición del recurso de alzada, ni mucho menos que acredite su interposición en plazo.

c) ¿Qué implicaciones tiene para D. Salazar y D.^a Cristina la estimación de los procedimientos de otros responsables solidarios?

En el supuesto no se indica que existan otros responsables solidarios. No obstante, si los hubiera y estos obtuvieran una sentencia favorable que anulase la derivación de responsabilidad por no cumplirse los requisitos legales para su determinación, podría aplicárseles lo dispuesto en el artículo 110 de la LRJCA.

Este artículo establece en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:

“Artículo 110.

1. En materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.

b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.

c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste.

2. La solicitud deberá dirigirse directamente al órgano jurisdiccional competente que hubiera dictado la resolución de la que se pretende que se extiendan los efectos.”

Así, si se cumplen los requisitos de identidad expresados en el artículo 110 (que la declaración de responsabilidad solidaria se haya producido por el mismo motivo, que la situación de los responsables y D. Salazar o D.^a Cristina sea la misma, que el juez o tribunal sea competente por razón del territorio y que se solicite la extensión de efectos en plazo), se les podrán extender a D. Salazar y a D.^a Cristina los efectos de esas sentencias favorables a los otros responsables solidarios.

En conclusión, aunque en el supuesto planteado no se indica la existencia de otros responsables, es evidente que, de haberlos, y siempre que hubieran obtenido una resolución judicial firme que anule la derivación de responsabilidad por idénticos motivos a los alegados por D. Salazar o D.^a Cristina, podría solicitarse la extensión de dichos efectos. Este mecanismo procesal actúa como herramienta correctora frente a situaciones en las que solo algunos afectados han promovido la impugnación de los actos administrativos, pero todos comparten una misma posición jurídica frente a la Administración. El Tribunal sentenciador, siempre que resulte territorialmente competente, puede reconocer esta identidad de situaciones y, en ejecución de la sentencia ya dictada, proyectar sus efectos sobre quienes se hallan en igual circunstancia. Así, la finalidad última del precepto no es otra que evitar decisiones contradictorias, garantizar la coherencia judicial y asegurar que la tutela efectiva no dependa del azar procesal ni de la mayor o menor litigiosidad de cada interesado.

Ahora bien, para que esa extensión pueda operar válidamente, es imprescindible que concurren de manera rigurosa los requisitos establecidos en el propio artículo 110. No basta con que exista una sentencia favorable, sino que debe verificarse que la causa de la declaración de responsabilidad solidaria es la misma, que los hechos y fundamentos jurídicos se reproducen sin alteración sustancial y que la situación de los solicitantes presenta una identidad plena con la de quienes fueron favorecidos por el fallo. Junto a ello, el plazo para promover la extensión (un año desde la última notificación de la sentencia firme) se erige en un límite temporal insoslayable, cuyo incumplimiento determina la inadmisión de la solicitud. Solo respetando estas exigencias formales y materiales podrá el órgano jurisdiccional valorar la procedencia de trasladar los efectos de la sentencia a quienes no fueron parte en el pleito inicial. En consecuencia, si hipotéticamente se confirmara la existencia de otros responsables solidarios en las mismas condiciones que D. Salazar o D.^a Cristina, y estos obtuvieran un pronunciamiento estimatorio, cabría plantear la extensión de efectos, configurándose así un cauce adicional para asegurar la plena coherencia y justicia de la resolución del caso.

d) ¿Qué implicaciones tiene para D. Salazar y D.^a Cristina el pago de la deuda por otros responsables solidarios?

Tal y como establece la LGT en sus artículos 41, 42 y 175, la responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria. El hecho de que la responsabilidad sea solidaria con el deudor tributario principal, atendiendo a las normas generales del Código Civil, implica que el acreedor (en este caso la Hacienda Pública) puede dirigirse indistintamente contra el deudor principal o contra los responsables solidarios para reclamar el pago de la deuda.

Continuando con la regulación general de la responsabilidad y la teoría general de extinción de las obligaciones del Código Civil, la deuda se extingue por el pago, cualquiera que sea el que lo hubiera efectuado (deudor principal o responsables solidarios). Todo ello sin perjuicio del derecho de repetición que pueda conceder la ley al responsable que pagó frente al deudor principal o los demás responsables.

Así, vemos que la LGT en su artículo 41.6 establece que *“los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil”*.

Atendiendo a estas cuestiones, podemos determinar que el pago de la deuda por otros responsables solidarios supone la extinción de la deuda tributaria, con la consiguiente extinción de la responsabilidad solidaria de D. Salazar y D.^a Cristina. La ley reconoce al responsable solidario que pagó derecho de repetición contra el deudor principal, esto es, Inversiones IA, pero no contra los demás responsables solidarios.

Cabe destacar además en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo 10 de diciembre de 2020, Recurso 2189/2018. Esta sentencia destaca el carácter solidario de la obligación del responsable, estableciéndose que el pago por parte de uno de los responsables de la deuda y del recargo del deudor principal, se extinguen todos los recargos que se hubieran derivado a los distintos responsables solidarios, en tanto que son obligaciones accesorias de la obligación principal de pago de la deuda del deudor principal.

Una vez realizadas estas precisiones, podemos afirmar que el pago total de la deuda tributaria por otro responsable solidario supondría la extinción de la responsabilidad para D. Salazar y D.^a Cristina. De la misma manera, el pago parcial de la deuda supondría la extinción de esa misma parte de la deuda para ambos.

A la luz de todo lo expuesto, podemos afirmar que la configuración legal de la responsabilidad solidaria en el ámbito tributario no solo atribuye a la Hacienda Pública un conjunto de facultades especialmente robustas para la efectividad del crédito, sino que también despliega un sistema de garantías internas entre los propios obligados que delimita con claridad el alcance de sus cargas respectivas. En este sentido, la regulación contenida en los artículos 41, 42 y 175 de la LGT, en conexión con la teoría general de las obligaciones del Código Civil, supone que el pago por cualquiera de los responsables (sea el deudor principal o cualquiera de los solidarios) produce la extinción total o parcial de la deuda en la misma medida. Tal arquitectura normativa no solo ordena la relación entre la Administración y los responsables, sino que también estructura un haz de derechos internos entre éstos, de forma que quien satisface la deuda queda investido del correspondiente derecho de repetición frente al deudor principal, y únicamente frente a éste, preservando así el equilibrio interno del vínculo obligacional. Esta lógica adquiere especial relevancia en el caso de D. Salazar y D.^a Cristina, cuya posición jurídica queda necesariamente condicionada por la actuación de otros eventuales obligados solidarios.

Por ello, si otro responsable solidario procediera al pago total o parcial de la deuda tributaria derivada, los efectos extintivos se proyectarían de manera automática sobre la responsabilidad de D. Salazar y D.^a Cristina, en estricta coherencia con el principio de unicidad de la prestación característico de las obligaciones solidarias. La jurisprudencia del Tribunal Supremo refuerza este planteamiento al subrayar que los recargos y obligaciones accesorias se extinguen igualmente con el pago realizado por cualquiera de los responsables, tratándose de obligaciones dependientes de la principal. Así, la extinción de la deuda tributaria por pago comporta necesariamente la desaparición del presupuesto mismo que legitima la derivación de responsabilidad, situando a D. Salazar y a D.^a Cristina en un escenario de plena liberación. En definitiva, el régimen de responsabilidad solidaria opera aquí como un sistema cerrado y coherente que, aun permitiendo a la Administración acudir a cualquiera de los obligados, garantiza simultáneamente que ninguno de ellos soporte más carga de la que jurídicamente le corresponde, asegurando así un equilibrio indispensable entre la eficacia recaudatoria y la equidad interna del sistema.