



**COMILLAS**  
**UNIVERSIDAD PONTIFICIA**

**ICAI**

**ICADE**

**CIHS**

**TRABAJO DE FIN DE MÁSTER**  
**MÁSTER UNIVERSITARIO EN ACCESO A LA ABOGACÍA Y LA**  
**PROCURA Y MÁSTER EN ASESORÍA FISCAL**

**Autor: Nicolás Gómez Bonavia**

**Tutor: Maria Teresa González Martínez**

Madrid, diciembre de 2025

## **BREVE RESUMEN DE LA METODOLOGÍA APLICADA EN EL TRABAJO DE FIN DE MÁSTER**

El presente trabajo de fin de máster se ha estructurado como un dictamen jurídico emitido por un Despacho.

Este dictamen, a través de cada uno de sus apartados, busca dar respuesta a las preguntas contenidas en el enunciado del caso práctico. Para su fácil corrección por parte del Tribunal, los apartados se encuentran titulados de forma similar a las preguntas que resuelven.

El dictamen contiene unos antecedentes de hecho, una serie de apartados sobre el fondo, y una breve conclusión sobre todos ellos.

La estructura seguida en cada apartado (con alguna excepción en el caso de preguntas cuya resolución era más simple) consiste en un subapartado para (i) Normativa y jurisprudencia aplicable; (ii) Aplicación al supuesto práctico y (iii) Conclusión.

Debe apuntarse que las derivaciones de responsabilidad son una cuestión que ha sido y sigue siendo objeto de cuantiosa litigiosidad, lo cual ha llevado a que los presupuestos que dan lugar a su adopción y sus límites hayan sido matizados en numerosas ocasiones por los Tribunales, en especial el Tribunal Supremo. Es por esta razón que el dictamen, además de incluir la debida referencia a las normas aplicables, pone un enfoque especial en la jurisprudencia reciente en materia de derivaciones de responsabilidad.

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>BREVE RESUMEN DE LA METODOLOGÍA APLICADA EN EL TRABAJO DE FIN DE MÁSTER .....</b>	<b>2</b>
<b>ÍNDICE DE CONTENIDOS .....</b>	<b>3</b>
<b>OBJETO Y ALCANCE DEL INFORME .....</b>	<b>6</b>
<b>RESUMEN DE LOS ANTECEDENTES DE HECHO .....</b>	<b>7</b>
<b>1. LA OBLIGATORIEDAD DE ESTAR DEFENDIDO POR ABOGADO Y REPRESENTADO POR PROCURADOR EN LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO ANTE LA AUDIENCIA NACIONAL. ....</b>	<b>9</b>
1.1 NORMATIVA APLICABLE.....	9
1.2 TRASCENDENCIA DE LA NORMATIVA APLICABLE EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO .....	9
1.3 CONCLUSIONES SOBRE LA OBLIGATORIEDAD DE REPRESENTACIÓN MEDIANTE PROCURADOR .....	10
<b>2. NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES EN EL CASO DE QUE NO FUERA PRECEPTIVA LA INTERVENCIÓN DE UN PROCURADOR. ....</b>	<b>10</b>
<b>3. DETERMINACIÓN DE LOS HONORARIOS DEL PROCURADOR .....</b>	<b>11</b>
3.1 INTRODUCCIÓN Y NORMATIVA APLICABLE .....	11
3.2 CUESTIONES PREVIAS.....	12
3.3 LA CUANTÍA DEL PROCEDIMIENTO .....	13
3.3.1 La cuantía del procedimiento en el caso de D. Salazar .....	13
3.3.2 La cuantía del procedimiento en el caso de D <sup>a</sup> . Cristina .....	14
3.4 APLICACIÓN DEL ARANCEL A LAS CUANTÍAS DE LOS PROCEDIMIENTOS .....	14
3.4.1 Arancel máximo aplicable a D. Salazar.....	14
3.4.2 Arancel máximo aplicable a D <sup>a</sup> . Cristina: .....	14
3.5 CONCLUSIONES.....	15
<b>4. LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A D. SALAZAR EN VIRTUD DE LOS ARTÍCULOS 42.1 A) Y 42.2 A) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA .....</b>	<b>15</b>
4.1 LOS PRESUPUESTOS EXIGIDOS POR EL ART. 42.1 A) .....	16
4.1.1 La interpretación del TS .....	16
4.1.2 Aplicación de la doctrina al caso analizado:.....	18
4.1.3 Conclusiones sobre los requisitos exigidos por el art. 42.1 a).....	21
4.2 LOS PRESUPUESTOS EXIGIDOS POR EL ART. 42.2 A) .....	21

4.2.1	La interpretación del TS .....	22
4.2.2	Aplicación de la doctrina al supuesto analizado .....	23
4.2.3	Conclusiones sobre los requisitos exigidos por el art. 42.2 a).....	24
<b>5.</b>	<b>LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A D<sup>a</sup>. CRISTINA EN VIRTUD DEL ART. 42.2 A) LGT.....</b>	<b>24</b>
5.1	LOS PRESUPUESTOS EXIGIDOS POR EL ART. 42.2 A) LGT.....	25
5.1.1	La doctrina del Tribunal Supremo .....	25
5.2	APLICACIÓN AL CASO CONCRETO Y CONCLUSIÓN .....	26
<b>6.</b>	<b>LOS EFECTOS DE LA ANULACIÓN POR LA AN DE LA SANCIÓN DE RETENCIONES A CUENTA DEL IRPF .....</b>	<b>26</b>
6.1	LOS EFECTOS DE LA ANULACIÓN EN LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A D. SALAZAR FUNDADA EN EL ART. 42.1 A).....	26
6.2	LOS EFECTOS DE LA ANULACIÓN EN LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A D. SALAZAR Y A D <sup>a</sup> . CRISTINA FUNDADA EN EL ART. 42.2 A) .....	28
6.3	CONCLUSIÓN.....	28
<b>7.</b>	<b>LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR DE LA ADMINISTRACIÓN EN RELACIÓN CON EL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN .....</b>	<b>28</b>
7.1	LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR DE LA ADMINISTRACIÓN.....	28
7.1.1	Normativa aplicable a la prescripción.....	28
7.1.2	Aplicación de la normativa general al supuesto analizado: .....	30
7.2	LAS DILACIONES POR CAUSA NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN.....	31
7.2.1	Normativa y jurisprudencia aplicable.....	31
7.2.2	Aplicación de la normativa y jurisprudencia expuesta al supuesto:.....	33
7.3	CONCLUSIONES RELATIVAS A LA PRESCRIPCIÓN Y A LAS DILACIONES NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN .....	33
<b>8.</b>	<b>LA EXTEMPORANEIDAD DEL RECURSO DE ALZADA INTERPUESTO POR LA ADMINISTRACIÓN ANTE EL TEAC.....</b>	<b>34</b>
8.1	NORMATIVA APLICABLE.....	34
8.2	APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EXPUESTA AL PRESENTE CASO .....	35
8.3	CONCLUSIÓN.....	36

9.	LA NOTIFICACIÓN ADJUNTA NO ACREDITA LA INTERPOSICIÓN DE UN RECURSO DE ALZADA. ....	36
10.	LAS IMPLICACIONES PARA D. SALAZAR Y D <sup>a</sup> . CRISTINA DE LA ESTIMACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS .....	37
11.	LAS IMPLICACIONES PARA D. SALAZAR Y D <sup>a</sup> . CRISTINA DERIVADAS DEL PAGO DE LA DEUDA POR OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS .....	38
12.	CONCLUSIONES RELATIVAS A LOS ARGUMENTOS DE DERECHO.....	39
	ANEXO ÚNICO: JURISPRUDENCIA CITADA .....	41

### **OBJETO Y ALCANCE DEL INFORME**

El objeto del presente informe consiste en analizar la viabilidad del recurso contencioso-administrativo que se encuentra interpuesto, así como analizar los argumentos favorables al Cliente que conviene desbrozar en el Recurso Contencioso-Administrativo para reforzar su defensa.

El informe se emite exclusivamente sobre la base de la información proporcionada por D. Salazar Carmona y D<sup>a</sup>. Cristina (los “**Cientes**”) cuya veracidad no ha sido comprobada.

Las opiniones en el contenidas se basan en la interpretación del autor, en base a su experiencia y en base a la norma, doctrina y jurisprudencia que se cita. Es importante mencionar que la jurisprudencia se encuentra en constante evolución y, por tanto, puede haber cambiado en el momento en el que la Audiencia Nacional entre a conocer del recurso contencioso-administrativo.

## **RESUMEN DE LOS ANTECEDENTES DE HECHO**

D. Salazar Carmona y su hija, D<sup>a</sup>. Cristina Carmona (los “**Cientes**”), ostentaban conjuntamente el 25% del capital de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. (“**Inversiones IA**”); D. Salazar ejercía como administrador solidario y Doña Cristina era menor de edad en el momento de los hechos que a continuación se relataran.

Inversiones IA adquirió el 4 de noviembre de 2003 varios terrenos para dedicar a promociones inmobiliarias, por no ajustarse ello a su objeto social (tenencia de participaciones), los aportó el 27 de diciembre de 2003 a una entidad de nueva creación: Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. (“**Promociones IL**”). Promociones IL vendió los terrenos el 9 de abril de 2006, obteniendo una ganancia de 62.576.369,64 €, sin haber desarrollado la promoción.

Inversiones IA tributó durante los ejercicios mencionados como entidad patrimonial por carecer de actividad económica propia y limitarse a la tenencia de participaciones, criterio que le había confirmado su asesor fiscal.

Para clarificar el régimen aplicable y el eventual sometimiento a retención de dividendos, los administradores elevaron consulta a la Dirección General de Tributos (“**DGT**”) el 3 de mayo de 2006. El 14 de enero de 2007, aún sin respuesta, Inversiones IA repartió dividendos por 57.576.369,64 €, percibiendo D. Salazar 13.242.565,02 € y Doña Cristina 1.151.527,39 €. La DGT contestó el 26 de agosto de 2009 negando la aplicación del régimen de entidades patrimoniales.

El 23 de julio de 2009 se notificó a Inversiones IA el inicio del procedimiento inspector del Impuesto sobre Sociedades (“**IS**”) 2004-2006 y de Retenciones 2007. Dicho procedimiento finalizó el 1 de septiembre de 2010 mediante la notificación de una Liquidación en la cual se entendía que Inversiones IA debió haber tributado por el régimen general del IS y, consecuentemente, debió haber practicado retención en el reparto de dividendos. Las deudas resultantes de la Liquidación fueron de 21.115.273,93 € y de 11.889.510,23 €, por el Impuesto sobre Sociedades y por las Retenciones, respectivamente.

El 13 de septiembre de 2010 se iniciaron expedientes sancionadores que finalizaron el 31 de octubre de 2010, resultando unas sanciones de 12.669.164,36 € y 7.133.706,14 € por el Impuesto sobre Sociedades y por la deuda, respectivamente.

Tanto la Liquidación como la Sanción fueron recurridas en vía económico-administrativa y judicial, finalizando con una sentencia de la Audiencia Nacional que anulaba la sanción por Retenciones y confirmaba la conformidad a derecho de las Liquidaciones por ambos conceptos y la Sanción por IS.

Esta sentencia devino firme el 9 de enero de 2017.

Ni las deudas resultantes de las Liquidaciones ni de la Sanción fueron satisfechas por la sociedad.

El 26 de enero de 2013, tras el correspondiente procedimiento, se notificó la derivación de responsabilidad solidaria a D. Salazar y a D<sup>a</sup>. Cristina.

Respecto de D. Salazar, se derivó responsabilidad solidaria al amparo de los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“**LGT**”). En virtud del primero, se le derivó

responsabilidad por su supuesta colaboración activa como administrador en las infracciones de Inversiones IA, exigiéndosele la totalidad de las deudas de la sociedad que sumaban 52.807.654,66 €).

Además, respecto tanto a D. Salazar como a D<sup>a</sup>. Cristina se les derivó responsabilidad por el art. 42.2 a) de la LGT, por considerar que fueron causantes en la ocultación de bienes de la Sociedad con el fin de eludir el cobro. En virtud de este artículo se les exigía responsabilidad con el límite del dividendo percibido.

D. Salazar y Doña Cristina interpusieron recurso de reposición y reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ("**TEARM**"), que estimó íntegramente sus pretensiones, ordenando anular los acuerdos de derivación.

La resolución fue recurrida en alzada por la Administración Tributaria ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ("**TEAC**"), que mediante resolución de 25 de mayo de 2023 anuló la resolución del TEARM.

D. Salazar y D<sup>a</sup>. Cristina interpusieron en plazo recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional.



Con carácter previo al fondo del asunto, procede entrar a valorar las siguientes cuestiones relativas a la representación procesal a través de un Procurador durante la tramitación del Recurso Contencioso-Administrativo ante la Audiencia Nacional.

## **1. LA OBLIGATORIEDAD DE ESTAR DEFENDIDO POR ABOGADO Y REPRESENTADO POR PROCURADOR EN LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO ANTE LA AUDIENCIA NACIONAL.**

### **1.1 NORMATIVA APLICABLE**

Debemos partir de que la Audiencia Nacional (“AN”) es un órgano colegiado, en tanto que de conformidad con el Anexo III de la Ley 38/1988, de 28 de diciembre, de Demarcación y de Planta Judicial, la sala de lo contencioso administrativo de la AN está formada por 8 secciones cada una de las cuales cuenta con un presidente de sección y 4 magistrados.

Esta composición se encuentra prevista también, aunque en menor detalle, en los artículos 63 y 64 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (“LOPJ”) y en el artículo 16 de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (“LJCA”).

Así las cosas, de conformidad con lo previsto en el art. 23.2 de la LJCA:

*“En sus actuaciones ante órganos colegiados, las partes deberán conferir su representación a un Procurador y ser asistidas por Abogado”*

Es decir, en aplicación de este precepto tanto D. Salazar como D<sup>a</sup>. Cristina debieron estar representados por un Procurador y asistidos por un Abogado.

Así las cosas, de conformidad con el artículo antes citado, en el orden contencioso-administrativo existe obligación de conferir su representación a Procuradores en todos los casos en los que la actuación se realiza ante un órgano colegiado, quedando excluida esta obligación únicamente cuando se actúa ante un órgano unipersonal, de conformidad con el art. 23.1 de la LJCA.

Las consecuencias de incumplir lo dispuesto en el art. 23.2 de la LJCA e interponer el recurso contencioso-administrativo sin estar debidamente representado mediante procurador produciría las consecuencias del art. 45.3 de la LJCA. Es decir, la falta de representación por parte de Procurador constituiría un requisito subsanable en el plazo de 10 días. De no subsanarse se produciría el archivo de las actuaciones.

### **1.2 TRASCENDENCIA DE LA NORMATIVA APLICABLE EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

Así las cosas, en tanto que la generalidad de los recursos contencioso-administrativos en materia tributaria frente a actuaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria van dirigidos a los Tribunales Superiores de Justicia o a la Audiencia Nacional (en función de si provienen del Tribunal Económico-Administrativo Regional o Central, respectivamente), en el ámbito tributario existirá obligación de conferir representación a un procurador en la mayoría de los casos.

Sin embargo, en materia de tributos locales, donde, de conformidad con el art. 8.1 de la LJCA, los recursos deberán presentarse ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo por lo que la representación por parte de procurador será potestativa al ser órganos unipersonales.

### **1.3 CONCLUSIONES SOBRE LA OBLIGATORIEDAD DE REPRESENTACIÓN MEDIANTE PROCURADOR**

En conclusión, en el presente supuesto tanto D. Salazar como D<sup>a</sup>. Cristina deberán interponer el recurso contencioso-administrativo defendidos por un Abogado y representados por un Procurador.

## **2. NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES EN EL CASO DE QUE NO FUERA PRECEPTIVA LA INTERVENCIÓN DE UN PROCURADOR.**

En tanto que de la lectura de la norma resulta clara la necesidad de actuar representado por un Procurador, a los solos efectos dialécticos procederemos a continuación a exponer la forma mediante la cual se notificarían las actuaciones en el supuesto hipotético de que no fuera necesario acudir representado por un Procurador.

En este contexto debemos remarcar que, aunque la LJCA establece determinadas normas en este sentido, no regula todas las situaciones, por lo que para salvar estas lagunas deberemos de acudir supletoriamente a la regulación prevista en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (“**LEC**”).

Pues bien, de conformidad con lo previsto en el art. 23.1 de la LJCA, en el caso de las actuaciones ante órganos unipersonales, donde no es preceptiva la representación de procurador, existe la posibilidad de que:

*“Cuando las partes confieran su representación al Abogado, será a éste a quien se notifiquen las actuaciones.”*

Es decir, cuando las partes opten por ser representadas por su Abogado, será a este a quién se le notifiquen las actuaciones.

Esta notificación se realizará por medios electrónicos, de conformidad con lo dispuesto en el art. 152.2 a), en tanto que el art. 273 de la LEC establece que los abogados están obligados al empleo de sistemas electrónicos.

Por otro lado, en el caso de no conferir la representación a su Abogado ni a un Procurador, si el recurrente no estuviera obligado a relacionarse con la administración de justicia por medios electrónicos, por no encontrarse entre los obligados del art. 273.3 de la LEC, el recurrente deberá ser notificado de conformidad con lo previsto en el art. 155 de la LEC.

Este artículo prevé la notificación en el domicilio de la parte, salvo que esta hubiera optado previamente por el uso de medios electrónicos. En este sentido, de conformidad con el apartado 2º, letra c) del referido artículo se requiere de la acreditación de la *correcta remisión de lo que haya de comunicarse* para que la notificación surta efecto.

Finalmente, en relación con el domicilio, de conformidad con el referido artículo se considerará domicilio el que se haya designado expresamente y, en su defecto, el que conste en el padrón municipal o el que conste oficialmente a otros efectos.

### 3. DETERMINACIÓN DE LOS HONORARIOS DEL PROCURADOR

#### 3.1 INTRODUCCIÓN Y NORMATIVA APLICABLE

Debe tenerse en cuenta que en el presente supuesto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central fue notificada el 25 de mayo de 2023, así las cosas, de conformidad con el art. 46 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (“**LJCA**”) el recurso debió interponerse antes del 25 de julio de 2023.

Pues bien, en la referida fecha se encontraba en vigor el Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de derechos de los procuradores de los tribunales (el “**Arancel de 2003**”).

No obstante, debe mencionarse que el 2 de mayo de 2024 entró en vigor el Real Decreto 434/2024, de 30 de abril, que aprobaba el arancel actualizado de los derechos de los Procuradores (el “**Arancel de 2024**”). El Arancel actualizado, en su disposición transitoria única establecía que:

*“1. Las disposiciones previstas en este real decreto se aplicarán a todos los procedimientos que se inicien a partir de su entrada en vigor.*

*2. Para los procedimientos en tramitación a la entrada en vigor de este real decreto se aplicarán las cuantías del arancel exclusivamente para las actuaciones que se inicien con posterioridad a la entrada en vigor del mismo, sin perjuicio de los acuerdos retributivos alcanzados entre el profesional de la Procura y el cliente con anterioridad a la entrada en vigor del presente real decreto respecto de las actuaciones iniciadas antes de dicha fecha.”*

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el Arancel de 2023, en su artículo 2, disponía lo siguiente:

*“Los procuradores estarán obligados a entregar un presupuesto previo a sus clientes. En dicho presupuesto constará expresamente la disminución ofrecida respecto del arancel máximo previsto en la normativa”*

Debe tenerse en cuenta que tanto el Arancel de 2003 (en su modificación introducida por el Real Decreto 307/2022) como el Arancel de 2024 establecen unos importes máximos, es decir, existe una libertad de fijación del precio dentro del límite máximo establecido por cada Arancel.

En este sentido, el preámbulo del Real Decreto 307/2022, que modificó el Arancel del 2003 tras un procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea, establecía que:

*“En concreto, el presente real decreto suprime los aranceles mínimos obligatorios, a la par que establece un sistema de aranceles máximos, con la finalidad de garantizar la debida protección de los ciudadanos que acceden a la Administración de Justicia y lograr una mayor agilidad de la Administración de Justicia.”*

En el mismo sentido la exposición de motivos del Arancel de 2023 establecía que:

*“La nueva regulación se fundamenta en la libre negociación para la fijación de precios entre el profesional de la Procura y el cliente, fomentando de esta manera la libre competencia entre los profesionales, con el único límite que comporta no superar los precios máximos en que se transforman los derechos arancelarios que de esta manera se erigen en garantía de los derechos de los clientes, sean o no consumidores y, en particular, de su derecho de acceso a la Justicia y de su derecho de defensa, redundando todo ello en el buen funcionamiento del servicio público de Justicia.”*

En definitiva, los Aranceles tienen como objetivo establecer unos honorarios máximos, que tienen como objetivo último garantizar el acceso a la justicia de todos los ciudadanos.

Así las cosas, y como bien establecen los párrafos citados, los aranceles son valores máximos, que pueden ser objeto de negociación y, por ende, pueden finalmente negociarse unos inferiores.

Finalmente debemos mencionar también que, de conformidad con lo previsto en el art. 15 del Arancel de 2024, el Procurador:

*“percibirá los derechos que le correspondan y se reintegrará de los gastos que hubiese suplido por el poderdante o poderdantes a los que represente.”*

En el mismo sentido se pronunciaba el art. 82 del Arancel de 2003.

De conformidad con este artículo, además de los derechos que le correspondan, que se fijarán como máximo en la cuantía que resulte de aplicar el Arancel, el Procurador tendrá derecho a que le reintegren todos los gastos en los que haya incurrido en concepto de suplidos.

En el presente apartado se valorará, de conformidad con los criterios contenidos en el Arancel, los honorarios máximos que le corresponderían percibir a un Procurador que represente a D. Salazar y a D<sup>a</sup>. Cristina.

### **3.2 CUESTIONES PREVIAS**

Como ya se ha adelantado, el art. 1 del arancel de 2003 y el art. 2 del Arancel de 2024 prevén un cálculo de honorarios máximos en función de la cuantía del procedimiento.

No obstante, con carácter previo resulta necesario determinar si serán aplicables los honorarios de 2003 o los de 2023 al presente supuesto.

Pues bien, como ya hemos adelantado, el Arancel de 2024 establece que para los procedimientos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor del Arancel de 2024 (como es nuestro caso), se aplicará el nuevo arancel únicamente para las actuaciones que se lleven a cabo con posterioridad a su entrada en vigor.

Así las cosas, debemos recordar (i) que los aranceles están previstos como máximos; (ii) que el Arancel de 2024 aumentaba los importes máximos previstos en el Arancel de 2003 y (iii) que de conformidad con el art. 2 del Arancel de 2003, debía existir un presupuesto previo a la iniciación del proceso.

Así las cosas, si asumimos que, de conformidad con lo establecido por la norma, existía un presupuesto previo conforme a los límites del Arancel de 2003, este presupuesto se mantendrá para la duración completa del procedimiento, en tanto que también estaría por debajo de los máximos del Arancel de 2024.

En otras palabras, si el Procurador se ha comprometido con el Cliente a un presupuesto previo en el ejercicio 2023, este resultará inalterado por la entrada en vigor del Arancel de 2024 en tanto que la cuantía en el prevista será inferior a ambos Aranceles. Lo que no resultaría posible es que el Procurador

decida, en base a la entrada en vigor de unos nuevos aranceles, aumentar unilateralmente el presupuesto previamente pactado.

De haberse pactado unos honorarios simplemente por la interposición del recurso, entonces procedería recalcularlos de conformidad con el Arancel del 2024 para el resto del procedimiento. A estos efectos debemos señalar que no existe en el Arancel del 2003 ni en el del 2024 ningún criterio que establezca que porcentaje de honorarios le corresponden a cada fase del procedimiento, por lo que entendemos que, de ser este el caso, resultaría necesario realizar un reparto en base a criterios razonables.

Para realizar el resto del análisis se partirá de que el Procurador cumplió con lo establecido en el art. 2 del Arancel de 2003 y que, por tanto, existe un presupuesto previo que no resulta necesario modificar.

Sentado lo anterior, el primer análisis que debe realizarse es la determinación de la cuantía del procedimiento:

### **3.3 LA CUANTÍA DEL PROCEDIMIENTO**

El artículo 68 del Arancel de 2003 preveía que:

*“1. Los procuradores de los tribunales, en toda clase de recursos o procesos contencioso-administrativos en los que intervengan ante los Juzgados de lo Contencioso o ante salas de esta jurisdicción, devengarán sus derechos con arreglo al artículo 1. La cuantía se determinará conforme a lo dispuesto a las reglas contenidas en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.”*

Pues bien, en tanto que las normas relativas al proceso contencioso-administrativo del Arancel nos remiten a la LJCA, procede aplicar el art. 41.1 de la LJCA para determinar la cuantía. El referido artículo establece que:

*“La cuantía del recurso contencioso-administrativo vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo”*

Pues bien, entendemos que el valor de la pretensión debe coincidir con la cuantía que se deriva mediante la derivación de responsabilidad, que es el acto que se pretende anular.

#### **3.3.1 La cuantía del procedimiento en el caso de D. Salazar**

Debemos recordar que a D. Salazar le derivan responsabilidad por 2 vías:

- 52.807.654,66 € en virtud del art. 42.1 a) por entender que ha colaborado activamente en la comisión de infracciones tributarias.
- 13.242.565,02 € en virtud del art. 42.2 a) al entender que ha contribuido en la ocultación de bienes mediante la distribución de este dividendo.

Pues bien, entendemos que la cuantía debe ser únicamente la primera. Esto es así en tanto que la cuantía de 52 millones de euros comprende la totalidad de la deuda, mientras que la cuantía de 13 millones de euros se corresponde con la parte de la deuda que se “ocultó” mediante la distribución de dividendos.

Así las cosas, estamos ante una única deuda que se deriva por dos vías distintas y la cuantía de 13 millones de euros ya se encuentra incluida en la cuantía de 52 millones de euros, con lo cual no procede computarlas por separado, siendo suficiente computar la primera cuantía a los efectos de determinar la base de cálculo de los Aranceles.

### 3.3.2 La cuantía del procedimiento en el caso de D<sup>a</sup>. Cristina

En el caso de D<sup>a</sup>. Cristina la solución es más simple en tanto que la derivación de responsabilidad se funda únicamente en el art. 42.2 a), precepto que limita la cuantía de la responsabilidad al dividendo percibido. Así las cosas, la cuantía del procedimiento de D<sup>a</sup>. Cristina debe cuantificarse en 1.251.527,23€.

## 3.4 APLICACIÓN DEL ARANCEL A LAS CUANTÍAS DE LOS PROCEDIMIENTOS

### 3.4.1 Arancel máximo aplicable a D. Salazar

Una vez determinada la cuantía del procedimiento de D. Salazar en 52.807.654,66€ procede determinar el arancel máximo aplicando la escala del art. 1 del título 1 del Arancel de 2003. Todas las referencias al Arancel que se hagan a continuación se referirán al de 2003.

A estos efectos partiremos del arancel base de 1.540,39 € para los primeros 601.012,10 € de cuantía y aplicaremos el importe de 11,24 € por cada fracción de 6.000 € que exceda de 601.012,10 € hasta cubrir la cuantía del procedimiento.

Además, se tendrá en cuenta el límite de 75.000 € que prevé el art. 1 del Arancel como importe máximo a obtener por el Procurador en un mismo asunto.

Se acompaña a continuación una tabla resumen del arancel resultante:

Arancel máximo D. Salazar	
Cuantía del procedimiento	52.807.654,66 €
Arancel hasta 601.012,10€	1.540,39 €
Fracciones para el importe restante (52.206.642,60 € / 6.000 fracciones):	8.701
Importe resultante para el arancel restante (11,24 € x 8.701)	97.800,44 €
<b>Arancel resultante de aplicar la escala</b>	<b>99.340,83 €</b>
Límite aplicable	75.000 €
<b>Arancel máximo total</b>	<b>75.000 €</b>

### 3.4.2 Arancel máximo aplicable a D<sup>a</sup>. Cristina:

Una vez determinada la cuantía del procedimiento de D. Salazar en 1.251.527,23 € procede determinar el arancel máximo aplicando la escala del art. 1 del título 1 del Arancel.

A estos efectos partiremos del arancel base de 1.540,39 € para los primeros 601.012,10 € de cuantía y aplicaremos el importe de 11,24 € por cada fracción de 6.000 € que exceda de 601.012,10 € hasta cubrir la cuantía del procedimiento.

En cuanto al límite de 75.000 € adelantamos que no resultará necesario en este caso.

Se acompaña a continuación una tabla resumen del arancel resultante:

<b>Arancel máximo D<sup>a</sup>. Cristina</b>	
<b>Cuantía del procedimiento</b>	<b>1.251.527,23 €</b>
Arancel hasta 601.012,10€	1.540,39 €
Fracciones para el importe restante (650.515,13 € / 6.000 fracciones):	108
Importe resultante para el arancel restante (11,24€ x 108)	1.218,63 €
<b>Arancel resultante de aplicar la escala</b>	<b>2.759,02 €</b>
Límite aplicable	75.000 €
<b>Arancel máximo total</b>	<b>2.759,02 €</b>

### 3.5 CONCLUSIONES

Pues bien, en atención a todo lo anterior los aranceles aplicables al presente supuesto serán de:

- 75.000 € para D. Salazar.
- 2.759,02 € para D<sup>a</sup>. Cristina.

Adicionalmente, el Procurador tendría derecho a cobrar los gastos que hubiera suplido en nombre del poderdante.

En conclusión, al margen de los importes anteriormente mencionados no debemos olvidar que el Arancel no pretende fijar un valor a los servicios prestados por los profesionales de la Procura, si no únicamente establece un importe máximo para garantizar el acceso a la justicia a todos los ciudadanos. Por lo tanto estos importes serán objeto de negociación y podrían resultar cuantías inferiores.

Una vez aclaradas estas cuestiones, procede entrar a analizar si, en el presente supuesto, existen argumentos que puedan justificar la anulación de las derivaciones de responsabilidad.

## 4. LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A D. SALAZAR EN VIRTUD DE LOS ARTÍCULOS 42.1 A) Y 42.2 A) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

En relación con D. Salazar, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (“TEAC”) confirma las pretensiones contenidas en el Acuerdo de Derivación de Responsabilidad (el “Acuerdo”) por entender que la conducta de D. Salazar es subsumible en la responsabilidad solidaria de los artículos 42.1 a) y 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”).

En este apartado se analizará si concurren efectivamente los presupuestos exigidos por los citados artículos para derivar la responsabilidad a D. Salazar.

#### 4.1 LOS PRESUPUESTOS EXIGIDOS POR EL ART. 42.1 A)

El art. 42.1 letra a) tiene el siguiente tenor literal:

*"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."*

Pues bien, adelantamos que, como se deduce de la literalidad de este precepto, la norma exige una colaboración activa en la *"realización de una infracción tributaria"*, siendo insuficiente -como pretende el TEAC- que esta derivación se funde exclusivamente en la mera posesión del cargo de administrador.

Así, entendemos que de una interpretación razonable de la norma se deriva necesariamente la exigencia de una especial motivación para acreditar que el administrador al que se pretende derivar la responsabilidad ha realizado expresamente actos u omisiones que han derivado en la comisión de una infracción por parte de la sociedad.

En resumen, como se expondrá a lo largo de los próximos párrafos, entendemos que no tiene cabida en la norma una interpretación a través de la cual se deriva responsabilidad a un administrador por el mero hecho de serlo, sin acreditar su participación en los hechos.

##### 4.1.1 La interpretación del TS

El Tribunal Supremo ("TS") se ha pronunciado en reiteradas ocasiones acerca de los presupuestos exigidos para aplicar este precepto.

En primer lugar, debemos partir de que este precepto tiene naturaleza sancionadora. Así lo han entendido el TS y el Tribunal Constitucional ("TC") en multitud de ocasiones:

Bajo la vigencia de la antigua LGT el TC se pronunció, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirmando que:

*"el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. **Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve**"*

Así mismo, analizando el actual art. 42.1 a), el TS en su sentencia de 6 de julio de 2015 (Rec. 3418/2013) interpretó que:

*"la reconocida **naturaleza sancionadora** de la responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003 [...] criterio jurisprudencial hoy unánime"*

Esta interpretación constituye doctrina reiterada del Tribunal Supremo, como establece la sentencia antes citada y como recientemente reiteró la STS de 7 de febrero de 2023 (Rec. 109/2021) cuando afirmó en su FD 5º, Apartado 2º que:



*"una vez esclarecido el **carácter sancionador** de la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT, que expresamente ratificamos, con fundamento directo en la abundantísima doctrina constitucional y de esta Sala Tercera, constante y reiterada"*

Por lo anterior, entendemos que estamos ante un criterio unánime, que no debería de ser siquiera objeto de discusión.

De la consideración de la naturaleza sancionadora de este precepto deriva la exigencia de determinadas garantías adicionales, en especial en materia de motivación y acreditación del elemento subjetivo.

De conformidad con, entre otras, la STS de 16 de febrero de 2015 (Rec. 705/2013) estas garantías adicionales se materializan en la aplicación de:

*"las exigencias que derivan de los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y, por lo tanto, mediante un análisis de la tipicidad de la conducta sancionada y la culpabilidad de quien es declarado responsable a título solidario"*

En definitiva, en tanto que este precepto tiene naturaleza sancionadora debemos estar a lo dispuesto en el art. 183 LGT, relativo a las infracciones tributarias, que gira en torno al principio de culpabilidad (en este sentido se ha pronunciado también el TEAC, en su Resolución 05214/2016, de 30 de octubre de 2018), es decir se debe acreditar expresamente la existencia del elemento subjetivo (dolo, culpa o negligencia) en el administrador (D. Salazar) en la comisión de la infracción por parte de la Sociedad.

El TS se ha pronunciado en algunas ocasiones acerca de la apreciación de este elemento subjetivo en administradores, así, ha entendido que:

***"dicha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y liquidación de la sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que éstas surgen sino respecto de la conducta posterior."*** STS de 22 de septiembre de 2008, Rec. 40/2004

***"(1º) la responsabilidad alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (2º) la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y (3º) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad"*** STS de 20 de enero de 2011, Rec. 2492/2008.

***"Si no hay dolo, no hay responsabilidad"*** STS de 25 de marzo de 2021, Rec. 3172/2019.

Es decir, de la doctrina del TS se desprende la necesidad de la existencia de una conducta "al menos negligente", ya sea a título de dolo, o de "mera negligencia", pero sin que, en ningún caso, sea admisible una derivación de responsabilidad fundada exclusivamente en la condición de administrador de D. Salazar y en la existencia de deudas tributarias. No obstante, a nuestro parecer, este análisis debe

realizarse caso por caso sin que sea posible establecer una presunción general a partir de los casos que se han expuesto.

#### **4.1.2 Aplicación de la doctrina al caso analizado:**

Como se ha determinado anteriormente, para la aplicación del art. 42.1 a) debe de atenderse a 2 requisitos:

- i) La existencia de una infracción tributaria.
- ii) Que el responsable sea el causante o colaborador en la realización de la infracción.

Siendo indiscutible la existencia de una infracción tributaria, procede ahora determinar si, en el presente caso, se cumple con el elemento subjetivo de culpabilidad respecto a ella.

Debe recordarse que los hechos de los que trae causa este procedimiento son (i) la indebida aplicación del régimen especial de entidades patrimoniales previsto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y (ii) el reparto de dividendos sin aplicar la debida retención.

Así, entendemos que lo procedente es determinar el grado de culpabilidad de D. Salazar en la comisión de ambas infracciones por parte de la Sociedad:

#### **(A) La interpretación razonable de la norma**

En primer lugar, respecto a la indebida aplicación del régimen especial de entidades patrimoniales, entendemos que de los hechos y el momento temporal en el que se aplicó el régimen especial, queda probado que D. Salazar se amparó en una interpretación razonable de la norma.

Debemos comenzar contextualizando el régimen. El régimen especial de entidades patrimoniales fue un régimen que dio lugar a elevados problemas y divergencias interpretativas. Este régimen fue introducido por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre y, tales fueron los problemas derivados de su aplicación que, menos de 4 años después, fue suprimido por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

La razón de esta reducida vigencia no fue otra que los elevados problemas y divergencias interpretativas que derivaron de su aplicación, esto se tradujo en la presentación de cuantiosas Consultas Vinculantes y, también, en una elevada litigiosidad, como la que dio lugar a la presente derivación de responsabilidad.

En este contexto, debe recordarse que se trata de un régimen cuya aplicación es reducida, es decir, no se trata de un régimen de aplicación general como puede ser el régimen de trabajadores autónomos que cuenta con millones de contribuyentes. Pues bien, aun teniendo en cuenta este reducido grupo de contribuyentes, existen más de 300 sentencias que resuelven sobre su aplicación, de las cuales 50 llegaron hasta el Tribunal Supremo, que estimó conveniente sentar doctrina sobre la interpretación de los artículos relativos al régimen especial.

En este sentido, la AN, en relación con la potestad sancionadora de la administración ha entendido en diversas ocasiones que:

*“La Sala de la AN entiende que este criterio es aplicable en parte en el presente caso, pues los hechos que motivaron la regularización de la Inspección, están sometidos a unas normas que han exigido una*

*interpretación de las mismas, así como de los hechos que sustentan los conceptos impositivos regularizados, además de la diversidad de pronunciamientos judiciales sobre la materia, no siempre coincidentes, lo que exonera a la parte de cualquier imputación de culpabilidad, y, por otra parte, en relación con la regularización, no se aprecia que haya existido ocultación de los mismos. Se trata, en definitiva, de una materia cuyas normas reguladoras han necesitado de una interpretación judicial, si bien se rechaza la realizada por la recurrente de los preceptos aplicados.”*  
SAN de 5 de marzo de 2015 (Rec. 430/2011) y de 18 de Julio de 2013 (Rec. 425/2010)

Por esta razón entendemos que en tanto que las normas relativas al régimen especial han requerido de interpretación judicial extensa, que persiste hasta el día de hoy, resulta claro que D. Salazar se basó en una interpretación razonable de la norma, sin que concurriera en absoluto un ánimo defraudatorio.

Cabe mencionar que no fue hasta la STS de 8 de noviembre de 2012, Rec. 3766/2010, que el TS se pronunció por primera vez sobre un caso en el que se discutía la aplicación del régimen especial y que ha continuado pronunciándose sobre el hasta la más reciente STS de 24 de marzo de 2021 (Rec. 327/2019).

Así, en tanto que la aplicación de este régimen y la distribución de dividendos se produjeron 7 años antes que la primera sentencia del TS sobre la materia, no podía exigirse a D. Salazar que conociera -y aplicara- 7 años antes la interpretación que finalmente daría el TS.

En otras palabras, no pretendemos justificar que la interpretación realizada por D. Salazar fuera la correcta. Ahora bien, lo que no es admisible bajo ningún concepto, es entender que esta interpretación no se basó en una interpretación razonable de la norma, y que, por tanto, hubo dolo o negligencia por parte de D. Salazar.

Y es que, en cualquier caso, la diligencia debida de D. Salazar se termina de confirmar con su decisión de presentar la Consulta Vinculante ante la Dirección General de Tributos (“DGT”) puesto que esta actuación disipa toda duda sobre su intención en seguir el criterio de la Administración.

## **(B) Los efectos de la presentación de la consulta ante la DGT**

En segundo lugar, D. Salazar, como administrador de la sociedad, decidió presentar una Consulta Vinculante ante la DGT más de 6 meses antes del reparto de los dividendos. El régimen de las consultas tributarias está previsto en los artículos 88 y 89 de la LGT. En lo que aquí nos interesa, establecen lo siguiente:

### **Artículo 88. Consultas tributarias escritas.**

- 1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.*
- 2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.*

[...]

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.

[...]

**Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.**

1. La contestación a las consultas tributarias escritas **tendrá efectos vinculantes**, en los términos previstos en este artículo, **para los órganos y entidades de la Administración tributaria** encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

[...]

4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá **carácter informativo** y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

Es decir, según estos preceptos las consultas: (i) deben formularse antes de la finalización del plazo para presentación de declaraciones o autoliquidaciones; (ii) deberán ser resueltas por la administración en el plazo de **6 meses** y, finalmente, (iii) son vinculantes únicamente para la administración, pudiendo el obligado tributario decidir si seguir, o no, el criterio establecido por la consulta.

Debemos recordar que D. Salazar en el presente caso solicitó la consulta el 3 de mayo del 2006, es decir, antes de la finalización del plazo para presentar el IS de 2005 y holgadamente dentro del plazo del IS de 2006 y 2007.

No obstante, aunque el plazo máximo para resolver las consultas tributarias es, según la LGT, de 6 meses, la consulta no obtuvo respuesta de la DGT hasta el 26 de agosto del 2009, es decir, más de 3 años mas tarde.

Pues bien, esta actuación por parte de la administración, negándole al contribuyente una respuesta en el plazo legalmente establecido, impidió a D. Salazar conocer la posición de la administración y -en su caso- adecuarse a ella antes de la distribución de dividendos y de la presentación de los IS de 2005, 2006 y 2007.

Así, entendemos que resulta completamente contrario al principio de buena administración que ahora la Administración entienda que, por no haber aplicado una consulta que le era imposible conocer, puesto que fue resuelta fuera de plazo 3 años más tarde, D. Salazar ha sido negligente y, por tanto, es posible sancionarle derivándole la responsabilidad.

En este sentido, el Tribunal Constitucional se pronunció en sentencia de 15 de diciembre de 2003, Rec. 3715/2000 afirmando que:

*“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 de octubre, FJ 6).”*

En nuestra opinión no podía exigirse a D. Salazar -ni a cualquier administrador- que esperara indefinidamente a la resolución de una consulta puesto que la diligencia exigible a D. Salazar se cumplió holgadamente con la sola presentación de la consulta y, más aún, con la espera de un año desde su presentación antes de repartir dividendos. Afirmar lo contrario sería, como bien estableció el TC, permitir que la administración se beneficie de sus incumplimientos, permitiendo indebidamente una derivación de responsabilidad fundada en el incumplimiento de una consulta que se resolvió fuera de plazo 3 años después de su presentación.

Por todo ello entendemos que el hecho de que D. Salazar no adoptara *ex-ante* el criterio de la consulta no tiene ningún efecto sobre su supuesta culpabilidad. A nuestro parecer, el solo hecho de que presentara la consulta es un indicio certero de la inexistencia de ánimo defraudatorio por parte de D. Salazar.

Finalmente, y no obstante todo lo anterior, entendemos importante recordar que, en cualquier caso, la resolución de la consulta no es vinculante para el contribuyente, de acuerdo con los preceptos de la LGT antes citados.

#### **4.1.3 Conclusiones sobre los requisitos exigidos por el art. 42.1 a)**

Debe recordarse que el origen de este procedimiento no es otro que una diferencia de criterio entre el contribuyente y la administración. Criterio, dicho sea de paso, que no estaba claro y que, como ha quedado acreditado en los párrafos precedentes, requirió durante décadas de aclaración por parte de los tribunales, incluido el TS.

Pues bien, partiendo de que, como se ha probado, los criterios de aplicación del régimen especial no eran una cuestión clara, la supuesta culpabilidad se ve reducida hasta desaparecer. Así las cosas, como venimos argumentando, D. Salazar cumplió sobradamente con sus deberes y con la debida diligencia exigible a un administrador. Así, actuó amparándose en una interpretación razonable de la norma, y no con dolo o negligencia, como afirma el TEAC.

Ante estos hechos, la conclusión debe ser necesariamente la exclusión de su responsabilidad bajo el art. 42.1 a) puesto que, en definitiva, si no hay negligencia y **“si no hay dolo, no hay responsabilidad”** (STS de 25 de marzo de 2021, Rec. 3172/2019).

Una vez concluida la improcedencia a derecho de la derivación de responsabilidad realizada en virtud del art. 42.1 a), procede analizar si se cumplen los presupuestos para segunda derivación pretendida, esto es, la del art. 42.2 a) de la LGT.

#### **4.2 LOS PRESUPUESTOS EXIGIDOS POR EL ART. 42.2 A)**

El tenor literal del art. 42.2 a) de la LGT es el 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.**"

De su lectura se desprende claramente la necesidad de la acreditación del elemento subjetivo, puesto que así lo exige el precepto al entender que solo serán responsables solidarios los que realicen estos actos con la específica "**finalidad de impedir la actuación de la Administración**".

#### 4.2.1 La interpretación del TS

Así las cosas, debemos partir de que este precepto no tiene naturaleza sancionadora, así lo ha declarado, entre otras, la STS de 28 de abril de 2023, Rec. 546/2021. No obstante, como hemos adelantado ya, ello no implica que no sea exigible para esta modalidad de derivación de responsabilidad la debida acreditación del elemento subjetivo exigido por el art. 42.2 a).

Así lo ha entendido el TS en varias ocasiones, por lo que, sin ánimos de extender injustificadamente el presente informe, por su similitud al supuesto que nos ocupa y por la recopilación que realiza de la doctrina existente hasta la fecha, a continuación, se transcribirá la argumentación realizada por el TS en su sentencia de 19 de enero de 2023, Rec. 1693/2020:

*"Sobre la interpretación del artº 42.2.a) de la LGT se ha pronunciado este Tribunal Supremo en varias y recientes sentencias, compendiando lo dicho al respecto.*

*[...]*

*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 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 es que entendemos que la finalidad de este precepto, como bien establece la sentencia antes citada y como aclara también la STS de 20 de junio de 2014 (Rec. 2866/2012) no es otra que evitar conductas maliciosas, como podrían ser:

*“cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...) », [...] « **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»”*

Circunstancias que, adelantamos, no concurren en absoluto en el presente supuesto.

En este sentido, el TS se ha limitado a admitir derivaciones de responsabilidad del art. 42.2 a) en supuestos flagrantes, donde (i) estaba acreditado que el contribuyente era consciente de la deuda tributaria que se iba a originar y (ii) donde la transmisión se realizaba con el fin último de impedir el cobro de la futura deuda por la Administración. Así, a título ejemplificativo, en la STS de 19 de enero de 2023, antes citada, se concluyó que existía esta finalidad en un supuesto donde, habiendo obtenido una consulta vinculante indicando que el régimen de IS aplicado era el incorrecto, se acordó el reparto de dividendos despatrimonializando a la sociedad.

#### **4.2.2 Aplicación de la doctrina al supuesto analizado**

En el reparto de dividendos que motiva esta derivación de responsabilidad debe partirse, como exige el TS, de la acreditación de 2 vertientes (i) la existencia -actual o futura- de una deuda tributaria y (ii) el fin último de eludir su pago.

Pues bien, en primer lugar, entendemos que no existía actual ni posible deuda tributaria en el momento en el que se repartieron dividendos, por lo que entendemos que esta derivación de responsabilidad esta de plano viciada.

Debemos recordar que el reparto de dividendos vino precedido de la presentación (con más de 6 meses de antelación) de una consulta vinculante preguntando sobre el régimen aplicable y sobre la necesidad, o no, de aplicar retención sobre los dividendos.

Así, considerando que D. Salazar consultó tanto con sus asesores fiscales como con la DGT sobre la procedencia de la aplicación del régimen especial, obteniendo una respuesta favorable de sus asesores



y sin obtener respuesta en plazo de la DGT, no podía saber que existía una posible deuda tributaria futura.

En palabras de la Audiencia Nacional:

*“Ni siquiera hay elemento alguno que haga pensar que el adquirente conocía la posible existencia de una deuda tributaria” (SAN de 28 de septiembre de 2021, Rec. 2128/2019)*

Es decir, en tanto que no había ni deuda generada, ni expectativa alguna de que se generara, puesto que la DGT no había resuelto en plazo la consulta y la Agencia Tributaria no había iniciado aún actuaciones de inspección, no existía deuda alguna que D. Salazar pudiera querer sustraer.

Consecuentemente, no puede afirmarse que exista en absoluto fin de ocultar o transmitir bienes para impedir la actuación de la Administración, puesto que no existía deuda que motivara la supuesta ocultación o sustracción.

La realidad es que el reparto de dividendos atiende a una razón económica lógica. La entidad Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. (**Promociones IL**) fue constituida con el solo fin de desarrollar una serie de terrenos que habían sido previamente adquiridos por Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. (**Inversiones IA**).

Pues bien, resulta lógico que, en el momento en el que dichos terrenos fueron transmitidos a terceros, el fin para el cual Promociones IL fue constituida desapareció. Por lo tanto, ante la ausencia de otro fin, la lógica económica lleva a que los beneficios generados por dicha transmisión se trasladen a Inversiones IA y, en última instancia, a sus socios, que son los que deben beneficiarse de los resultados de sus empresas.

#### **4.2.3 Conclusiones sobre los requisitos exigidos por el art. 42.2 a)**

En atención a todo lo anterior entendemos que no concurren en absoluto los requisitos exigidos por el art. 42.2 a) al no existir en el momento del reparto de dividendos una deuda (ya sea pasada o futura) ni mucho menos una finalidad de ocultación o sustracción.

Entendemos que, como se ha expuesto a lo largo de los párrafos anteriores, la finalidad real no era otra que el reparto de beneficios que prosigue la finalización de cualquier proyecto empresarial (en este caso, el de Promociones IL) y que esto no es, en ningún caso, presupuesto habilitante para una derivación de responsabilidad del art. 42.2 a) de la LGT.

#### **5. LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A D<sup>a</sup>. CRISTINA EN VIRTUD DEL ART. 42.2 A) LGT.**

En relación Con D<sup>a</sup>. Cristina, que era menor de edad en el momento del reparto del dividendo, se le pretende derivar responsabilidad únicamente en virtud del art. 42.2 a).



## 5.1 LOS PRESUPUESTOS EXIGIDOS POR EL ART. 42.2 A) LGT.

Como se ha determinado ya en los párrafos precedentes para D. Salazar, a los cuales nos remitimos para determinar los presupuestos exigidos por el art. 42.2 a), este requiere de la acreditación de un elemento subjetivo que, adelantamos, no es posible que se produzca en el caso de menores de edad.

### 5.1.1 La doctrina del Tribunal Supremo

Es doctrina reciente y consolidada del TS que no resulta posible derivar responsabilidad en virtud del art. 42.2 a) a personas que, como D<sup>a</sup>. Cristina, eran menores de edad en el momento de comisión de los hechos.

La primera vez que el TS se pronunció en este sentido fue en su sentencia de 25 de marzo de 2021, Rec. 3172/2019. En esta sentencia, tras recordar que, como venimos argumentando a lo largo del presente informe, la responsabilidad del art. 42.2 a) es una

*“responsabilidad **subjetiva**, no meramente objetiva [...] lo que remite a **una conducta que implica conocimiento y voluntad**”*

Termina afirmando que, la norma, por tanto, requiere de:

*“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.”*

Sintetizando la argumentación del TS, en tanto que este precepto exige de la apreciación de un dolo o intención en impedir las actuaciones recaudatorias de la Administración resulta, por tanto, imposible, aplicar este precepto a un menor de edad. Esto es así en la medida en que, de su condición de menor de edad, carece de capacidad de obrar y es “inimputable por ministerio de la ley”, y no puede atribuirse a él, como menor, tal actuación dolosa. En idéntico sentido se pronunció el TS en su sentencia de 13 de diciembre de 2022, Rec. 404/2021.

En el mismo sentido se pronunció el TS en su sentencia de 18 de junio de 2021, Rec. 2188/2020, cuando en un supuesto de gran semejanza al que nos ocupa, excluyó derivar la responsabilidad a una persona que, siendo menor de edad, percibió dividendos de una entidad que posteriormente fue regularizada por aplicar indebidamente el régimen especial de entidades patrimoniales. Así, en la citada sentencia afirmó lo siguiente:

*“la recurrente era **menor de edad** cuando se produjeron los hechos que dieron lugar a la derivación de la responsabilidad solidaria, en concreto **cuando se acordó el reparto de dividendos** de la sociedad a favor de los socios, actuando la misma bajo la representación de su padre. [...] procede acoger el recurso de casación en este punto, en tanto que **no cabe declarar la responsabilidad solidaria de un menor** por ser causante o colaborador en la ocultación [...]”*

Por otro lado, el TS se ha pronunciado entendiendo que el mero hecho de beneficiarse de un acuerdo en junta que reparte dividendos no es, en ningún caso, un hecho que justifique una derivación de responsabilidad en virtud del Art. 42.2 a). En este sentido se pronunció la STS de 22 de febrero de 2023, Rec. 3005/2021 cuando afirmó que:

*“aceptar con carácter indiscriminado el hecho de que basta, **en cualquier situación, con ese mero hecho** al que se refiere el auto de admisión, **de verse favorecido por lo acordado en una Junta**, en lo tocante a lo allí decidido, al margen de la presencia o de la voluntad del socio y de su posición en la sociedad, **favorecería sin duda una interpretación de la norma inclinada a sustituir la responsabilidad subjetiva por otra objetiva, que no es la querida en modo alguno por la ley**” [...] “No basta con un mero no hacer pasivo -no asistir a la junta, no votar o no impugnar el acuerdo social-, si la conducta merecedora de la responsabilidad solidaria es la del artículo 42.2.a) LGT, pues sería en principio contraria tal postura con la propia fisonomía del precepto, ya que **se consumaría mediante el solo reparto de dividendos acordado en el seno del órgano social, que comprende la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. Se requiere inexcusablemente la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto.**”*

## **5.2 APLICACIÓN AL CASO CONCRETO Y CONCLUSIÓN**

Pues bien, en el presente caso, y en atención a la doctrina antes expuesta, debe descartarse *ab initio* la posibilidad de derivar la responsabilidad a D<sup>a</sup>. Cristina en virtud del art. 42.2 a) puesto que, en tanto que de los hechos ha quedado acreditado que era menor de edad en el reparto del dividendo, no puede haber actuado con el dolo, negligencia o intención que exige el precepto. Por esta razón, al ser materialmente imposible cumplir con el requisito subjetivo, de conformidad con la doctrina del TS la conclusión debe ser, necesariamente, la exclusión de su responsabilidad en virtud de este artículo.

A más a más, aunque D<sup>a</sup>. Cristina hubiera sido mayor de edad en el momento del reparto del dividendo, de conformidad con la STS de 22 de febrero de 2023, antes citada, a los efectos de acreditar el elemento subjetivo del art. 42.2 a) no es suficiente la mera percepción de dividendos. Así las cosas, en tanto que D<sup>a</sup>. Cristina no estuvo presente en la junta y en tanto que no había razón alguna para entender que existía una deuda tributaria ni que razonablemente iba a generarse en un futuro, tampoco concurriría el elemento subjetivo.

Por todo lo anterior, en cualquiera de los dos escenarios planteados resultaría contrario a derecho exigirle responsabilidad a D<sup>a</sup>. Cristina en virtud del art. 42.2 a).

## **6. LOS EFECTOS DE LA ANULACIÓN POR LA AN DE LA SANCIÓN DE RETENCIONES A CUENTA DEL IRPF**

Debemos recordar que la sanción de retenciones a cuenta del IRPF fue anulada por la AN en virtud de sentencia firme.

Entendemos que esta situación determina la nulidad de la derivación de responsabilidad del art. 42.1 a) de D. Salazar, en lo que se refiere a la deuda reclamada por el concepto “Retenciones IRPF”.

Por otro lado, entendemos que esto reforzaría la argumentación a realizar para descartar la culpabilidad exigida por el art. 42.2 a).

### **6.1 LOS EFECTOS DE LA ANULACIÓN EN LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A D. SALAZAR FUNDADA EN EL ART. 42.1 A)**

El art. 42.1 a) exige para su aplicación, en todo caso, la comisión de una infracción tributaria. Esto es así en la medida en que solo es aplicable a las personas que:

*“sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”*

Así las cosas, en tanto que se trata de un supuesto de responsabilidad vinculado directamente a la infracción, en el momento en el que dicha sanción decaiga, debe decaer también la derivación puesto que, una vez anulada esta sanción, no puede afirmarse que existe responsabilidad respecto a la liquidación.

Debe recordarse que, como se expuso en los párrafos precedentes, el art. 42.1 a) tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, exige de un elemento de culpabilidad, dolo o negligencia para su aplicación.

En este sentido, en tanto que la anulación de la sanción por parte de la AN determina la inexistencia de dicha culpabilidad, la derivación de la deuda derivada de la liquidación debe decaer también.

El TS, en su sentencia de 5 de junio de 2023, Rec. 4293/2021, se ha pronunciado en este sentido en relación con la derivación de responsabilidad del art. 43.1 a), entendiendo 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.*

*[...]*

*En este sentido, apreciada por la Sala de instancia la falta de motivación de la culpabilidad en la resolución sancionadora, no puede limitarse a excluir del acuerdo de derivación de responsabilidad la sanción impuesta y confirmar la derivación de la liquidación, **pues no existe el presupuesto que habilita la derivación de responsabilidad ex artículo 43.1.a) LGT, que no es otro que la existencia de una infracción imputable al declarado responsable.***

Entendemos que la doctrina del TS citada es plenamente aplicable al presente supuesto, en tanto que al igual que el art. 43.1 a), el art. 42.1 a) también está directamente vinculado a la comisión de una infracción.

Así lo ha entendido también el TEAR de Valencia, en su resolución 46/09448/2019, de 24 de octubre de 2022 (no publicada en DYCTEA), cuando en un supuesto de derivación de responsabilidad del art. 42.1 a) afirmó que:

*“Considera este Tribunal que no se considera conforme a derecho la derivación de responsabilidad aquí impugnada, ya que la sanción que es la que a la postor permite derivar también la liquidación, fue anulada por la citada resolución de 22/09/2022 en la que se acordaba la estimación parcial.”*

## **6.2 LOS EFECTOS DE LA ANULACIÓN EN LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A D. SALAZAR Y A D<sup>a</sup>. CRISTINA FUNDADA EN EL ART. 42.2 a)**

En lo que se refiere a las derivaciones de responsabilidad fundadas en el art. 42.2 a), entendemos que esta anulación de la sanción podría servir como argumento para descartar la existencia de la culpabilidad exigida por el art. 42.2 a).

Esto es así en tanto que la sanción de Retenciones IRPF guarda relación directa con la distribución de dividendos del que trae causa el art. 42.2 a). Así, si se ha anulado por falta de culpabilidad la sanción por retenciones de IRPF, es difícilmente argumentable que exista, en sede de D. Salazar y de D<sup>a</sup>. Cristina, la culpabilidad exigida por el art. 42.2 a) a la hora de acordar/aceptar el reparto del dividendo.

## **6.3 CONCLUSIÓN**

De lo anterior entendemos que el hecho de que la AN anulara la sanción por el concepto de Retenciones IRPF debe tener como consecuencia la anulación de la derivación de responsabilidad realizada en virtud del art. 42.1 a) por el concepto de Liquidación Retenciones IRPF.

Finalmente, entendemos que, en menor medida, la anulación de esta sanción también juega en favor de D. Salazar y D<sup>a</sup>. Cristina a la hora de anular la derivación de responsabilidad realizada en virtud del art. 42.2 a) en la medida en que refuerza la argumentación dirigida a descartar la supuesta culpabilidad en el reparto de dividendos.

## **7. LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR DE LA ADMINISTRACIÓN EN RELACIÓN CON EL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN**

De los hechos expuestos podemos adelantar que la Administración se ha excedido en los plazos máximos permitidos, lo cual ha derivado en la prescripción del derecho a liquidar en algunos ejercicios.

En primer lugar, se realizará un repaso de la normativa aplicable, y de la conclusión a la que se llegaría de aplicarla. En segundo lugar, debido a su complejidad se analizarán de forma separada las dilaciones que -según la Inspección- son imputables al Contribuyente.

### **7.1 LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR DE LA ADMINISTRACIÓN**

#### **7.1.1 Normativa aplicable a la prescripción**

De conformidad con lo previsto en el art. 66 de la LGT:

*“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

- 1. El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”*

El *dies a quo* de este plazo será, de conformidad con lo previsto en el art. 68 de la LGT:

- 1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:*

*En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.*

Pues bien, debemos recordar que en el presente caso el acuerdo de liquidación se basó en infracciones por 2 conceptos:

1. Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006.
2. Retenciones del ejercicio 2007.

Por lo tanto, para el Impuesto sobre Sociedades, el *dies a quo* será el 26 de junio del año siguiente, de conformidad con lo previsto en el art. 124.1 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (“**LIS**”), el mismo plazo estaba previsto en el art. 136.1 del antiguo Texto Refundido de la LIS.

En el caso de retenciones se deberá de presentar liquidación de las cantidades retenidas en los 20 días naturales siguientes a la finalización del trimestre donde se debieron retener, de conformidad con lo previsto en el art. 68.1 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (“**RIS**”). El mismo plazo estaba previsto en el art. 66 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, vigente en el momento de los hechos.

Una vez determinado el *dies a quo*, procede determinar en que circunstancias se interrumpe la prescripción. A estos efectos, el art. 68 de la LGT establece:

*“1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:*

*a) 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.”*

Pues bien, cuando la prescripción se vea interrumpida por la iniciación de un procedimiento de Inspección, la interrupción se prolongará durante el plazo máximo de resolución de las actuaciones inspectoras. De conformidad con la redacción del art. 150 de la LGT vigente en el momento de los hechos (en su modificación publicada el 19 de julio de 2004):

*“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.”*

Así las cosas, de exceder el procedimiento inspector el plazo máximo de duración establecido por la LGT se entenderá que nunca hubo interrupción y que, por tanto, el plazo de prescripción continuó corriendo desde el *dies a quo* inicial, sin haber sido interrumpido.

Resulta importante remarcar que el art. 150 de la LGT, en la redacción vigente en el momento de los hechos, permitía la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras por 12 meses adicionales en determinadas circunstancias, siempre y cuando la Inspección lo solicitara y motivara adecuadamente. Situación que, adelantamos, no ha ocurrido.

Por otro lado, de conformidad con lo dispuesto en los art. 102 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (“**RGGI**”) este plazo se verá ampliado en el caso de, entre otras situaciones, dilaciones no

imputables a la administración. Sin embargo, debido a su complejidad y casuística estos artículos los analizaremos en otro apartado.

#### **7.1.2 Aplicación de la normativa general al supuesto analizado:**

Debemos partir de que la Liquidación de la que trae causa el acuerdo de derivación fue recurrida y, en virtud de sentencia firme de la AN fue declarada conforme a derecho en lo que se refiere a la prescripción.

Pues bien, de conformidad con doctrina reiterada del TS (entre otras, STS de 16 de marzo de 2023, Rec. 3855/2021) ello no obsta a que ahora los responsables puedan entrar a discutir las resoluciones que son firmes, en este caso las que afectan al deudor principal, en ejercicio de “las más amplias facultades impugnatorias” que les confiere el art. 174.5 de la LGT.

En otras palabras, los responsables solidarios se encuentran plenamente legitimados para, en ejercicio de sus derechos (en especial, en su derecho a la tutela judicial efectiva), comprobar y verificar si existe o no la infracción tributaria que justifica la derivación de responsabilidad. Todo lo anterior a los solos efectos de discutir la derivación, sin poder modificar la sentencia firme.

Una vez establecida esta circunstancia y determinado el marco normativo existente en materia de prescripción, procede aplicarlo al presente supuesto.

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la Inspección comprueba los ejercicios 2004, 2005 y 2006 de IS y las Retenciones del ejercicio 2007.

Pues bien, de conformidad con la normativa antes citada, los ejercicios 2004, 2005 y 2006 prescribirían el 26 de julio de 2009, 2010 y 2011, respectivamente.

Por otro lado, las Retenciones, al versar sobre los dividendos distribuidos el 14/01/2007, es decir, en el primer trimestre, prescribirían el 21 de abril de 2011.

El inicio del procedimiento inspector fue notificado el 23 de julio de 2009, en este momento no habían prescrito ninguno de los ejercicios que se pretendían comprobar.

De conformidad con la normativa citada, el plazo máximo de este procedimiento inspector era de 12 meses. No consta que la Inspección haya optado por ampliarlo por 12 meses adicionales. Por lo tanto, el procedimiento inspector debió haber finalizado el 23 de julio del 2010. No obstante, no fue hasta el 1 de septiembre de 2010 que la Inspección notificó las Liquidaciones que pusieron fin al procedimiento, excediéndose así del plazo.

Así las cosas, en principio debe entenderse que nunca se interrumpió la prescripción y, por tanto, el derecho de la administración a liquidar los ejercicios 2004 y 2005 se encontraba prescrito. En lo relativo a los ejercicios 2006 y a las Retenciones del 2007, no había prescrito el derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria.

Por lo anterior, lo correcto habría sido anular la Liquidación de los ejercicios 2004 y 2005, así como reducir la sanción por el Impuesto sobre Sociedades por la parte que se corresponda con los 2 ejercicios prescritos.

## 7.2 LAS DILACIONES POR CAUSA NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN

Por lo anterior concluimos que, en un principio, debe entenderse que los ejercicios 2004 y 2005 habían prescrito y, por tanto, la administración no podía liquidar. Ahora bien, esta situación viene dada solo y exclusivamente por el exceso de duración de las actuaciones de inspección.

Pues bien, en el RGGI se prevén en los art. 102 y siguientes 2 tipos de situaciones que, de existir, pueden ampliar el plazo máximo de duración, estos son (i) los periodos de interrupción justificada y (ii) las dilaciones por causa no imputable a la administración.

En el presente supuesto la administración alega que el periodo de 18 días transcurrido entre la reiteración del requerimiento (13 de agosto de 2009) y la fecha de aportación de los documentos (31 de agosto de 2009) se debía considerar como dilación no imputable a la administración.

Adelantamos que, en tanto que el procedimiento inspector se excedió en 40 días (del 23 de julio de 2010 al 1 de septiembre de 2010) aunque se computarán estos 18 días como dilaciones no imputables a la administración la conclusión sería la misma, es decir, que el derecho a liquidar de la Administración se encontraba prescrito.

Con exclusivos efectos dialecticos, en este apartado se analizará si resulta correcto calificar estas dilaciones como “no imputables a la Administración”.

### 7.2.1 Normativa y jurisprudencia aplicable

El art. 102 del RGGI, en su redacción en vigor en el momento de los hechos, establecía en su apartado 2º que:

*“Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.”*

En el mismo sentido se pronunciaba el art. 104.2 de la LGT.

En lo que aquí nos interesa, el art. 104 del RGGI establece que, se consideran dilaciones por causa no imputable a la administración tributaria:

*“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. 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.”*

Pues bien, la jurisprudencia ha interpretado estos artículos en el sentido de que no cualquier aportación tardía de documentación constituye una dilación por causa no imputable a la Administración en el sentido querido por el legislador.



En este sentido la AN, en su sentencia de 30 de enero de 2014 (Rec. 116/2011) afirmó que:

*“Desde esta perspectiva, solo podrán considerarse dilaciones cuando la falta de aportación de documentos **haya constituido un obstáculo relevante para proseguir las actuaciones inspectoras**. Es más: el análisis pormenorizado de las diligencias extendidas en el expediente pone de manifiesto que el **procedimiento nunca ha estado paralizado** como consecuencia de la falta de incorporación por el contribuyente de aquellos datos, **pues la Inspección ha continuado con normalidad desarrollando su actividad comprobadora**.”*

Es decir, de conformidad con la jurisprudencia de la AN se exige que esta aportación tardía haya constituido un *obstáculo* relevante que haya paralizado las actuaciones inspectoras.

El TS, por su parte, estableció en su sentencia de 12 de julio de 2017 (Rec. 1564/2016) que, atendiendo a la doctrina consolidada de la Sala:

*“Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, **resultando también menester que la tardanza**, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, **impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea**...*

*Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que **no todo retraso constituye per se una "dilación imputable al sujeto inspeccionado"**.*

*[...]*

*la Sala constató la realización efectiva de actuaciones de comprobación e investigación entre las diligencias números ....., por lo que la Inspección no pudo ampararse en la situación que describe para ampliar el plazo legal de duración del procedimiento, descontando de dicho plazo el tiempo que se tardó en recibir la información solicitada, **porque ello iría en contra del fin pretendido por el legislador de fijar un periodo máximo de duración de las actuaciones**.*

*[...]*

*La conclusión es clara, **si la no aportación** de determinada información/documentación **no entorpece** la labor de la inspección, **no cabe imputar una dilación al obligado tributario**.”*

En el mismo sentido, el TS estableció en su Sentencia de 14 de junio de 2013 (Rec. 4042/2010) que:

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

En síntesis, es doctrina consolidada del TS que no cualquier retraso en la aportación de documentación deba imputarse al obligado tributario si no únicamente cuando este retraso haya entorpecido o impedido el desarrollo normal del procedimiento de inspección.



### **7.2.2 Aplicación de la normativa y jurisprudencia expuesta al supuesto:**

Debe partirse de que, en el presente supuesto, se pretende imputar al contribuyente una dilación de 18 días por el periodo transcurrido entre la reiteración del requerimiento (13 de agosto de 2009) y la fecha de aportación de los documentos (1 de septiembre de 2009).

Pues bien, adelantamos que esto no puede prosperar.

Nos encontramos ante un incumplimiento del requerimiento de fecha 23 de julio de 2009, que, en cualquier caso, fue parcial en tanto que solo quedaban pendientes la aportación de justificantes de 4 gastos que, comparativamente, eran de importes poco relevantes. Además, no afectaban sustancialmente a la regularización pretendida en materia de inaplicación del Régimen de Entidades Patrimoniales.

Por otro lado, en línea con lo establecido por el TS, la falta de aportación de dicha documentación no impidió en absoluto a la Inspección continuar con su labor inspectora, así las cosas, entre el 23 de julio de 2009 (la fecha del requerimiento inicial) y el 31 de agosto de 2009 (la fecha de aportación definitiva) consta la existencia de una diligencia fechada el 14 de agosto de 2009, donde la Inspección requirió de la aportación de más documentación, lo cual implica que la Administración continuó trabajando durante ese periodo sin que, en ningún caso, su actuación se hubiese visto *paralizada*.

Esta circunstancia prueba que la Inspección pudo continuar sin mayor problemática su labor por lo que, tal y como establece el TS, no resulta razonable imputar en estos casos al Contribuyente las dilaciones por aportación tardía de documentación.

Es por estas razones que debe concluirse que las Dilaciones que la Inspección imputó al Contribuyente no deben considerarse como Dilaciones No imputables a la Administración.

### **7.3 CONCLUSIONES RELATIVAS A LA PRESCRIPCIÓN Y A LAS DILACIONES NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN**

En atención a lo dispuesto en los apartados anteriores debe concluirse:

En primer lugar, que, si bien en un principio las actuaciones inspectoras se iniciaron dentro del plazo de prescripción, el exceso del plazo máximo de duración determinó la prescripción de los ejercicios 2004 y 2005.

En segundo lugar, que la aportación tardía de parte de la documentación requerida no constituye una dilación no imputable a la administración en el sentido querido por el legislador y, por tanto, este periodo debe computarse dentro del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. En este punto debe remarcarse que, en cualquier caso, aun considerando que se trata de dilaciones imputables al contribuyente, debido a la escasa duración de la supuesta dilación, la conclusión relativa a la prescripción sería la misma.

## 8. LA EXTEMPORANEIDAD DEL RECURSO DE ALZADA INTERPUESTO POR LA ADMINISTRACIÓN ANTE EL TEAC

En el presente supuesto la resolución del Recurso de Reposición frente al acuerdo de derivación de responsabilidad fue objeto de Reclamación Económico-Administrativa ante el TEAR de Madrid, este Tribunal estimó íntegramente las pretensiones de D. Salazar y de D<sup>a</sup>. Cristina. Dicha Resolución fue dictada el 28 de diciembre de 2014 y tuvo entrada en la Oficina de Relación con los Tribunales de la AEAT (“ORT”) el 2 de febrero de 2015.

La Dependencia Regional de Inspección dictó acuerdo de ejecución el 27 de abril de 2015, anulando el acuerdo de derivación de responsabilidad.

No obstante -según la Administración- dicha Resolución no fue notificada al órgano competente para recurrir hasta el 6 de mayo de 2015.

Finalmente, en fecha 25 de mayo de 2015 fue interpuesto el recurso de alzada ante el TEAC por parte del director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (el “Director”).

Adelantamos que, por las razones que se expondrán a continuación, este recurso fue interpuesto fuera de plazo.

### 8.1 NORMATIVA APLICABLE

De conformidad con lo previsto en el art. 50 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (“RGRVA”):

*“1. Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados.*

*Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina según lo previsto en los artículos 241, 242, 243 y en los apartados 5 y 6 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”*

El art. 241 de la LGT, en su redacción en vigor en el momento de los hechos, establecía que:

*“1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía **podrá interponerse recurso de alzada ordinario** ante el Tribunal Económico-Administrativo Central **en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.***

*[...]*

*3. **Estarán legitimados para interponer este recurso** los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda **y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia**, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia.”*

Es decir, en virtud de estos artículos la Resolución del TEAR de Madrid debió notificarse a los interesados (es decir, al Contribuyente) y, además, a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada,

que en virtud del art. 241.3 de la LGT, en el presente supuesto será el Director del Departamento correspondiente.

Así mismo, de conformidad con este artículo, una vez notificadas las partes, el recurso de alzada ordinario ante el TEAC deberá interponerse en el plazo de 1 mes desde la notificación de la Resolución.

En relación con la notificación, de conformidad con lo previsto en el art. 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (**LRJSP**) debe entenderse que:

*“4. Cada una de las Administraciones Públicas del artículo 2 actúa para el cumplimiento de sus fines **con personalidad jurídica única** [...]”*

## **8.2 APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EXPUESTA AL PRESENTE CASO**

En el presente supuesto la resolución fue notificada a la ORT de la AEAT el 2 de febrero de 2015. Sin embargo, no fue recurrida hasta el 6 de mayo de 2015, es decir, fuera del plazo de 1 mes establecido por el art. 241.1 de la LGT.

No obstante, de los datos del supuesto parece que la Resolución no fue notificada al órgano competente para recurrir, es decir, al Director, hasta el 6 de mayo de 2015.

Así las cosas, la problemática reside en determinar el *dies a quo* del computo del plazo para recurrir.

Es entendimiento de esta parte que, de conformidad con el art. 3.4 de la LRJSP antes citado, las Administraciones Públicas actúan con personalidad jurídica única. Es decir, con independencia de su organización interna a efectos de su relación con terceros tienen una personalidad jurídica única y frente a terceros funcionan como una unidad.

En este sentido, resultaría irrazonable otorgar a la administración un control sobre los plazos, permitiéndola decidir internamente cuando derivar la notificación al órgano correspondiente. Esto iría en contra de, entre otros, el principio de buena administración.

Así lo ha entendido el Tribunal Supremo en diversas sentencias. Por ejemplo, en su sentencia de 21 de junio de 2021 (Rec. 6194/2019), cuando afirmó lo siguiente:

*“La legitimación activa de los órganos, pues, pese a la dicción poco cuidadosa del reglamento, sólo puede ser interpretada como **la legitimación de la AEAT**, en este caso, no de sus órganos integrantes, que no dejan de ser centros de imputación, no entes autónomos”*

Es decir, con independencia de que el art. 50 del RGRVA establezca que la Resolución deberá notificarse al órgano legitimado para recurrir, esta legitimación debe entenderse en un sentido amplio, esto es, en el sentido de la legitimación de la AEAT para recurrir.

Por lo anterior entendemos que el *dies a quo* del plazo para interponer el recurso de alzada ordinario debe ser la primera fecha en la que la AEAT tuvo conocimiento de la Resolución, y no la fecha en la que internamente se decidió remitir dicha Resolución al órgano correspondiente.

Resultaría poco coherente afirmar que la AEAT, administración pública con personalidad jurídica única, no tenía conocimiento de la Resolución cuando la Resolución tuvo entrada en la ORT el 2 de febrero de 2015. De hecho, consta que el 27 de abril de 2015 la Dependencia Regional de Inspección dictó un

acuerdo en ejecución de la Resolución, acto que confirma el pleno conocimiento de la AEAT de la Resolución.

Así las cosas, los errores, retrasos y demás situaciones imputables al funcionamiento interno de la AEAT no pueden afectar a terceros puesto que ello implicaría permitir a la Administración beneficiarse de sus propios errores, admitiendo que unilateralmente pueda “optar” por un plazo de interposición más elevado, en detrimento de los intereses del Contribuyente.

Admitir lo anterior sería aceptar y permitir a la Administración beneficiarse de sus propios errores. En este sentido, la STS de 27 de febrero de 2018 (Rec. 170/2016) estableció que:

*“Las consecuencias adversas de ese proceder indebido debe afrontaras la Administración con arreglo al principio jurídico general que impide a los sujetos de derecho beneficiarse de sus propias torpezas o incumplimientos”*

Para finalizar, debe remarcarse que el TS, en múltiples sentencias, ha establecido que, en casos sustancialmente similares al que nos ocupa:

*“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.”* (STS de 17 de junio de 2021 (Rec. 6123/2019))

### **8.3 CONCLUSIÓN**

De lo anterior se deriva que el recurso de alzada interpuesto por el Director era extemporáneo, puesto que el *dies a quo* del plazo de 1 mes fue el 2 de febrero de 2015 y el recurso no fue interpuesto hasta el 25 de mayo de 2015.

Esta situación conlleva la nulidad de la Resolución del TEAC y confirma la firmeza de la Resolución del TEAR de Madrid, debiendo determinar la anulación de los acuerdos de derivación de responsabilidad.

## **9. LA NOTIFICACIÓN ADJUNTA NO ACREDITA LA INTERPOSICIÓN DE UN RECURSO DE ALZADA.**

De la lectura de la notificación adjunta se deduce, sin mucha dificultad, que el documento adjunto dista mucho de la interposición de un recurso de alzada.

Realmente se trata de la copia de una notificación emitida por el TEAR de Madrid y dirigida a la Administración que simplemente notifica a la Administración el fallo dictado en un procedimiento contra Grandes Áreas de Mallorca, S.A., es decir, de trata de la notificación de un fallo dictado en el seno de un procedimiento contra otro contribuyente.

Así las cosas, parece tratarse de un error de archivo de la documentación por parte de la Agencia Tributaria, puesto que se trata de un documento que nada tiene que ver con el contribuyente ni mucho menos con la interposición de un recurso de alzada.

Ahora bien, no es baladí mencionar el hecho de que dicho documento acredita una fecha de entrada de la Resolución en la Agencia Tributaria el 6 de mayo de 2015, que es justamente la fecha que la administración alega como *dies a quo* del plazo. Esta situación, aunque no acredita nada, resulta cuanto menos sospechosa en tanto que podría llevar a un tribunal a primera vista a entender interpuesto en plazo el recurso de alzada analizado en el apartado anterior.

#### 10. LAS IMPLICACIONES PARA D. SALAZAR Y D<sup>a</sup>. CRISTINA DE LA ESTIMACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS

Debemos recordar que, como se ha venido argumentado a lo largo de los anteriores apartados, la responsabilidad solidaria de los artículos 42.1 a) y 42.2 a) tiene un componente subjetivo inseparable de la responsabilidad. En este sentido, el 42.1 a) y 42.2 a) exigen los siguientes componentes subjetivos, respectivamente:

***“dicha responsabilidad [...] tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes”*** STS de 22 de septiembre de 2008, Rec. 40/2004

***“responsabilidad **subjetiva**, no meramente objetiva [...] lo que remite a una conducta que implica conocimiento y voluntad”*** STS de 25 de marzo de 2021, Rec. 3172/2019

Siendo este el caso resulta imprescindible realizar un análisis caso por caso para determinar si la concreta conducta del obligado tributario al que se pretende derivar responsabilidad cumple o no con los presupuestos del artículo en virtud del cual se le pretende derivar responsabilidad.

Así las cosas, atendiendo a la vital importancia de este elemento subjetivo resulta imposible afirmar que el hecho de que se estime los procedimientos frente a otros responsables vaya a tener en todo caso efectos automáticos sobre D. Salazar y D<sup>a</sup>. Cristina.

En este sentido, debe descartarse la posible aplicación de la extensión de efectos prevista en el art. 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en tanto que la existencia del vital elemento subjetivo excluye esta posibilidad.

Ahora bien, entendemos que una situación como la aquí planteada, donde se estiman los procedimientos de otros responsables solidarios, en determinados casos si puede tener efectos positivos sobre D. Salazar y D<sup>a</sup>. Cristina.

Para determinar las posibles implicaciones de la sentencia de los otros responsables solidarios lo procedente debe ser realizar una comparación de la conducta de ambos obligados, es decir, el administrador al que le han estimado las pretensiones y D. Salazar y D<sup>a</sup>. Cristina. En definitiva, si la conclusión fuera que existe identidad sustancial de circunstancias, resultaría incoherente y contrario a derecho que la resolución fuera distinta.

En este sentido, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en varias ocasiones apreciando error judicial en supuestos donde, ante similitud de circunstancias concurrentes entre dos obligados tributarios a los que se derivaba responsabilidad, existían sentencias contradictorias. A título ejemplificativo, en un supuesto

de derivación de responsabilidad del art. 42.2 a) LGT a dos administradores concursales, el TS estimó lo siguiente:

*“La Sala era consciente de la evidente relación entre estos dos litigios que, no obstante, al final tuvieron el resultado tan divergente que hemos explicado.*

*[...]*

*No habiéndolo apreciado así el Tribunal sentenciador en su segunda resolución, de 21 de octubre de 2019, se produjo el resultado paradójico e irracional de que siendo coincidente la situación de los dos administradores concursales de TECONSA a los que se había referido la declaración de responsabilidad solidaria, uno fue liberado de esa responsabilidad mientras que el otro ha quedado al fin y a la postre como único responsable.*

*[...]*

*El Tribunal sentenciador debió haber alcanzado en la sentencia de 21 de octubre la misma conclusión que había sostenido anteriormente en la primera sentencia de 12 de julio de 2019” STS de 13 de octubre de 2022, Rec. 14/2022.*

A la misma conclusión llegó el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el caso LATORRE ATANCE v. SPAIN, publicado el 18 de diciembre de 2025.

Así, las cosas, la existencia de sentencias contradictorias daría lugar al complemento de sentencia respecto de la sentencia estimatoria y, en caso negativo, a la declaración de error judicial, como ocurrió en la STS antes citada.

En atención a todo lo anterior y, teniendo en cuenta que el análisis de la responsabilidad solidaria exige un análisis circunstanciado vinculado a las concretas circunstancias subjetivas residenciadas en cada uno de los sujetos obligados, no puede decirse que la estimación del procedimiento de uno de los responsables solidarios provoque la estimación del resto de responsables. No obstante, si pudiera tener una influencia positiva si las estimaciones de estos recursos guardaran una similitud subjetiva con las circunstancias concurrentes en D. Salazar o en D<sup>a</sup>. Cristina.

## **11. LAS IMPLICACIONES PARA D. SALAZAR Y D<sup>a</sup>. CRISTINA DERIVADAS DEL PAGO DE LA DEUDA POR OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS**

Debemos recordar que las derivaciones de responsabilidad se encuentran fundadas en el art. 42, siendo este el artículo referente a los responsables solidarios.

De conformidad con el art. 1137 del Código Civil (“CC”), solamente se considerarán obligaciones solidarias las que expresamente lo establezcan como tal, circunstancia que concurre en el presente caso.

En lo referente al pago, de conformidad con lo previsto en el art. 1145 del CC establece que

*“El pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación.*

*El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo.”*

Es decir, el pago de la deuda por uno de los responsables solidarios extinguirá la deuda, impidiendo de esta forma a la Administración proceder al cobro de la deuda de otros responsables solidarios. En este

sentido, el TS en su sentencia de 31 de octubre de 2025 (Rec. 6444/2023) ha establecido también que, en relación con los recargos de apremio, una vez hayan sido satisfechos por uno de los deudores se entenderán extinguidos, sin que proceda reclamárselos a los deudores restantes.

Pues bien, como se ha establecido, el pago por uno de los responsables extingue la obligación de pago. No obstante, esta situación no impide que D. Salazar o D<sup>a</sup>. Cristina puedan continuar ejerciendo su derecho a recurrir el acuerdo de derivación.

Así las cosas, el responsable solidario que ha satisfecho la deuda se convierte en acreedor de la deuda, ostentando ahora el derecho de repetición frente a los otros responsables solidarios, de conformidad con lo previsto en el art. 1145, párrafo 3º del CC.

En este contexto lo que resultaría injusto es que a D. Salazar o a D<sup>a</sup>. Cristina les fuera exigida su parte de la deuda derivada cuando ellos han recurrido los acuerdos de derivación, sin que exista actualmente una sentencia firme que declare los acuerdos conformes a derecho.

Es por esta razón que el art. 1140 del CC establece expresamente que:

*“El deudor solidario podrá utilizar, contra las reclamaciones del acreedor, todas las excepciones que se deriven de la naturaleza de la obligación y las que le sean personales”*

Es decir, en tanto que existe una excepción que deriva de la precisa naturaleza de la deuda derivada, cuya conformidad a derecho se está cuestionando, D. Salazar y D<sup>a</sup>. Cristina pueden eludir este pago mientras se resuelve su procedimiento.

Finalmente es importante remarcar que, en línea con lo que venimos argumentando, las derivaciones de responsabilidad de los artículos 42.1 a) y 42.2 a) requieren necesariamente del análisis del elemento subjetivo que es individual y distinto en cada responsable solidario. Así, el hecho de que un contribuyente acepte los hechos mediante el pago de la deuda derivada no producirá efectos sobre los procedimientos del resto de responsables solidarios.

## **12. CONCLUSIONES RELATIVAS A LOS ARGUMENTOS DE DERECHO**

En base a lo expuesto en los párrafos anteriores no cabe sino concluir que existen sólidos argumentos para anular las derivaciones de responsabilidad en virtud de los art. 42.1 a) y 42.2 a).

En este sentido, debemos partir de que, en base a la doctrina consolidada del TS, los ejercicios 2004 y 2005 han prescrito, circunstancia que reduce la cuantía de la deuda notoriamente.

Con esto determinado, y como se ha venido explicando, en el caso de D. Salazar existen argumentos de peso para anular las derivaciones de responsabilidad por ambos artículos, en tanto que no concurren los requisitos exigidos por el literal de la norma ni por la doctrina del TS.

Finalmente, en el caso de D<sup>a</sup>. Cristina, atendiendo a su condición de menor en el momento de los hechos resultaría contrario a derecho derivarle responsabilidad, debiendo anularse el acuerdo de derivación.

En conclusión, en el presente supuesto la Administración Tributaria ha realizado una interpretación extensiva de los artículos 42.1 a) y 42.2 a), aprobando unas derivaciones de responsabilidad en las que

no concurren los presupuestos exigidos por la norma ni por la jurisprudencia y que deben necesariamente ser anuladas.



### **ANEXO ÚNICO: JURISPRUDENCIA CITADA**

- STC 76/1990, de 26 de abril, publicada en el BOE nº129, de 30 de mayo de 1990 - ECLI:ES:TC:1990:76
- STS 3318/2015, de 6 de julio de 2015, Rec. 3418/2013 - ECLI:ES:TS:2015:3318
- STS 408/2023, de 7 de febrero de 2023, Rec. 109/2021 - ECLI:ES:TS:2023:408
- STS 775/2015, de 16 de febrero de 2015, Rec. 705/2013 - ECLI:ES:TS:2015:775
- TEAC 00/05214/2016/00/00, de 30 de octubre de 2018
- STS 5245/2008, de 22 de septiembre de 2008, Rec. 40/2004 - ECLI:ES:TS:2008:5245
- STS 434/2011, de 20 de enero de 2011, Rec. 2492/2008 - ECLI:ES:TS:2011:434
- STS 1158/2021, de 25 de marzo de 2021, Rec. 3172/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1158
- SAN 672/2015, de 5 de marzo de 2015, Rec. 430/2011 - ECLI:ES:AN:2015:672
- SAN 3232/2013, de 18 de julio de 2013, Rec. 425/2010 - ECLI:ES:AN:2013:3232
- STS 7447/2012, de 8 de noviembre de 2012, Rec. 3766/2010 - ECLI:ES:TS:2012:7447
- STS 1131/2021, de 24 de marzo de 2021, Rec. 327/2019 - ECLI:ES:TS:2021:1131
- STC 220/2003, de 15 de diciembre, publicada en el BOE nº17, de 20 de enero de 2004 - ECLI:ES:TC:2003:220
- STS 183/2023, de 19 de enero de 2023, Rec. 1693/2020 - ECLI:ES:TS:2023:183
- STS 2529/2014, de 20 de junio de 2014, Rec. 2866/2012 - ECLI:ES:TS:2014:2529
- SAN 4087/2021, de 28 de septiembre de 2021, Rec. 2128/2019 - ECLI:ES:AN:2021:4087
- STS 4583/2022, de 13 de diciembre de 2022, Rec. 404/2021 - ECLI:ES:TS:2022:4583
- STS 2753/2021, de 18 de junio de 2021, Rec. 2188/2020 - ECLI:ES:TS:2021:2573
- STS 650/2023, de 22 de febrero de 2023, Rec. 3005/2021 - ECLI:ES:TS:2023:650
- STS 2655/2023, de 5 de junio de 2023, Rec. 4293/2021 - ECLI:ES:TS:2023:2655
- TEAR de Valencia, 46/09448/2019, de 24 de octubre de 2022
- STS 1050/2023, de 16 de marzo de 2023, Rec. 3855/2021 - ECLI:ES:TS:2023:1050
- SAN 341/2014, de 30 de enero de 2014, Rec. 116/2011 - ECLI:ES:AN:2014:341
- STS 2977/2017, de 12 de julio de 2017, Rec. 1564/2016 - ECLI:ES:TS:2017:2977
- STS 3222/2013, de 14 de junio de 2013, Rec. 4042/2010 - ECLI:ES:TS:2013:3222
- STS 2566/2021, de 21 de junio de 2021, Rec. 6194/2019 - ECLI:ES:TS:2021:2566

- STS 704/2018, de 27 de febrero de 2018, Rec. 170/2016 - ECLI:ES:TS:2018:704
- STS 2636/2021, de 17 de junio de 2021, Rec. 6123/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2636
- STS 3730/2022, de 13 de octubre de 2022, Rec. 14/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3730
- TEDH, Case of Latorre Atance v. Spain, App. N. 33818/22
- STS 4848/2025, de 31 de octubre de 2025, Rec. 6444/2023 - ECLI:ES:TS:2025:4848