



FACULTAD DE DERECHO

**ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LA RESPONSABILIDAD DE
Dº SALAZAR CARMONA Y Dª CRISTINA CARMONA**

Autora: Sofía Ramos San Román

Tutora: María Teresa González Martínez

Máster Universitario de Acceso a la Abogacía y la Procura y
Asesoría Fiscal

Madrid

Enero de 2026

RESUMEN EJECUTIVO

Este trabajo aborda el análisis tributario y procesal de la responsabilidad exigida a D. Salazar Carmona y a D.^a Cristina Carmona, derivada de las regularizaciones practicadas a INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L

En primer lugar, se examina la obligatoriedad de la postulación, el régimen de notificación de actuaciones cuando la asistencia de procurador no fuera preceptiva y la determinación de honorarios conforme al arancel aplicable atendiendo a la cronología del caso.

En segundo término, se estudia la derivación de responsabilidad de los arts. 42.1.a) y 42.2.a) LGT. Respecto del art. 42.1.a), se destaca su naturaleza sancionadora y la necesidad de motivar e individualizar la conducta del administrador, haciendo énfasis en el elemento subjetivo que ha de concurrir. En cuanto al art. 42.2.a), se pone el foco en su finalidad antifrustratoria y en la exigencia probatoria de una intencionalidad dirigida a impedir la acción recaudatoria, que no puede presumirse por la sola percepción de dividendos. En el caso de D.^a Cristina, se analiza además la incidencia de su minoría de edad como obstáculo para imputar el dolo o intencionalidad requeridos.

Finalmente, se profundiza en el acuerdo de liquidación y el procedimiento: Tratando la prescripción del derecho a liquidar y los efectos del incumplimiento del plazo máximo de actuaciones inspectoras. Asimismo, se analiza el *dies a quo* institucional para la interposición de recurso de alzada, el alcance de las estimaciones en los procedimientos de otros responsables y el efecto liberatorio del pago por codeudores solidarios.

Palabras Clave: responsabilidad tributaria solidaria, derivación de responsabilidad (art. 42.1.a y 42.2.a LGT), naturaleza sancionadora, finalidad antifrustratoria, minoría de edad e inimputabilidad, prescripción y plazo de actuaciones inspectoras (art. 150 LGT), dilaciones no imputables a la Administración, recurso de alzada ordinario (*dies a quo institucional*), efectos del pago en obligaciones solidarias (art. 1145 CC).

ABSTRACT

This dissertation analyses, from both a tax-law and procedural perspective, the liability asserted against Mr Salazar Carmona and Ms Cristina Carmona, arising from the tax regularisations carried out to *INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L.* in respect of Corporate Income Tax (FY 2004–2006) and withholding tax (2007).

Firstly, it examined the mandatory nature of legal representation in the relevant proceedings, the rules governing the service of procedural acts where representation by a court agent (*procurador*) is not mandatory and the determination of the fees pursuant to the applicable statutory tariff, considering the chronology of the case.

Secondly, it considers the imposition of joint and several liability under Articles 42.1(a) and 42.2(a) of the Spanish General Tax Act (LGT). As regards Article 42.1(a), the study emphasizes its punitive nature and the need for the tax authorities to give duly reasoned, individualized findings as to the administrator's conduct and the subjective element requisite which must be present. As to Article 42.2(a), it focuses on its anti-frustration purpose and on the evidentiary burden of proving a specific intention to hinder tax collection, which cannot be presumed merely from the receipt of dividends. In Ms Carmona's case, particular attention is paid to the relevance of her minority of age at the material time as a bar to attributing the requisite intent.

Finally, the overall procedure is addressed, examining the limitation period for the right to assess tax and the consequences of exceeding the statutory maximum duration of audit proceedings. It further analyses the institutional *dies a quo* for lodging an ordinary administrative appeal, the impact of favourable decisions concerning other jointly and severally liable parties, and the discharge effect of payment by one co-debtor.

Keywords: Joint and several tax liability; derivation of liability (Articles 42(1)(a) and 42(2)(a) of the General Tax Law); punitive nature; anti-avoidance purpose; minority of age and lack of imputability; limitation period and duration of tax inspection proceedings (Article 150 of the General Tax Law); delays not attributable to the Tax Administration; ordinary administrative appeal to a higher authority (*institutional dies a quo*); effects of payment in joint and several obligations (Article 1145 of the Civil Code).

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO.....	1
ABSTRACT.....	2
1. OBLIGATORIEDAD DE POSTULACIÓN Y HONORARIOS	6
 1.1 PRECEPTIVIDAD DE LA INTERVENCIÓN DE ABOGADO Y PROCURADOR ANTE LA AUDIENCIA NACIONAL	6
 1.2 NOTIFICACION DE ACTUACIONES EN CASO DE NO SER NECESARIO LA ASISTENCIA DE PROCURADOR.....	7
 1.3 HONORARIOS CONFORME AL ARANCEL	7
 1.3.1. Derechos arancelarios por la representación de D. Salazar.....	8
 1.3.2. Derechos arancelarios por la representación de D.^a Cristina....	9
2. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD.....	10
 2.1. CONCURRENCIA DE LOS PRESUPUESTOS EXIGIDOS EN EL 42.1.a) Y 42.2 a) LGT RESPECTO A Dº SALAZAR CARMONA	11
 2.1.1 Artículo 42.1 a): Finalidad sancionadora.....	11
 2.1.2 Artículo 42.2 a): Finalidad antifrustatoria.....	17
 2.2. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A Dº CRISTINA CARMONA Y LA INCIDENCIA DE SU MINORÍA DE EDAD 42.2 a) LGT.....	20

2.3 EFECTOS DE LA ANULACIÓN DE LA SANCIÓN POR RETENTENCIIONES A CUENTA DEL IRPF	23
3. ACUERDO DE LIQUIDACIÓN.....	24
 3.1 PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR	24
 3.2 PROCEDENCIA DE LA IMPUTACIÓN DE LAS DILACIONES A IA.....	27
4. PROCEDIMIENTO	29
 4.1 INTERPOSICION EN PLAZO DEL RECURSO DE ALZADA POR PARTE DEL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA.....	29
 4.2 ACREDITACIÓN DE INTERPOSICIÓN FR RECURSO DE ALZADA MEDIANTE LA NOTIFICACIÓN ADJUNTA	32
 4.3 IMPLICACIONES DE LA ESTIMACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS.....	32
 4.4 IMPLICACIONES DEL PAGO DE LA DEUDA POR OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS.....	33

1. OBLIGATORIEDAD DE POSTULACIÓN Y HONORARIOS

Es objeto de estudio en este apartado las cuestiones relacionadas con la procura referidas al recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Salazar Carmona y D.^a Cristina Carmona contra la resolución del TEAC ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN) sobre la preceptividad de postulación, alternativa notificación de actuaciones y los honorarios en base al arancel.

Del caso se extraen los siguientes datos relevantes a estos efectos:

- (a) la derivación solidaria a D. Salazar por importe total de 52.807.654,66 € (cuota, retenciones y sanciones) y, adicionalmente, por ocultación de bienes hasta 13.242.565,02 €;
- (b) la derivación a D.^a Cristina por 1.251.527,23 €; y
- (c) la interposición por ambos del recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional contra la resolución del TEAC de 25 de mayo de 2023, encontrándose en plazo para demandar.

1.1 PRECEPTIVIDAD DE LA INTERVENCIÓN DE ABOGADO Y PROCURADOR ANTE LA AUDIENCIA NACIONAL

Para analizar la obligatoriedad de la postulación hay que remitirse a la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa¹ (“LJCA”), en concreto al artículo 23, que distingue entre actuaciones ante órganos unipersonales y órganos colegiados.

En órganos colegiados, como son las Salas de la Audiencia Nacional las partes deben conferir su representación a un procurador y ser asistidas por abogado (art. 23.2 LJCA).

¹ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Por consiguiente, en el caso concreto, tratándose de un recurso a presentar ante la Audiencia Nacional, D. Salazar y D.^a Cristina deberán comparecer representados por procurador y asistidos por abogado.

1.2 NOTIFICACION DE ACTUACIONES EN CASO DE NO SER NECESARIO ASISTENCIA DE PROCURADOR

En el escenario alternativo de una actuación en la que no se requiriera la representación por parte de procurador, como serían las actuaciones ante un órgano unipersonal, en base al art. 23. 1 LJCA, se establece la posibilidad de conferir la representación al procurador y, en todo caso, la obligatoriedad de ser asistido por un abogado.

Por lo tanto, sí es posible actuar asistido únicamente por abogado, sin necesidad de representación por parte del procurador, en cuyo caso el mismo artículo regula que las partes otorgarán su representación al abogado que será quien asumirá la notificación de las actuaciones, esta representación se podrá otorgar en todo caso electrónicamente, y mediante remisión a la D.F 1^a LJCA que establece la supletoriedad de la Ley de Enjuiciamiento Civil (“LEC²”) en lo no previsto por la LJCA; esta representación se podrá otorgar ante notario o *apud acta*, en virtud del art. 23 LEC. Posteriormente, el escrito de recurso se deberá acompañar del documento que acredite la representación como estipula el art. 45 LJCA.

1.3 HONORARIOS CONFORME AL ARANCEL

Desde el 1 de mayo de 2024 rige el Real Decreto 434/2024, de 30 de abril, que aprueba el Arancel de derechos de los profesionales de la Procura. Es un arancel de máximos, con prohibición de mínimos, libertad de pacto de la retribución entre cliente y procurador, siempre que sea inferior a lo dispuesto en el arancel y un tope global por profesional de 75.000 € por las actuaciones vinculadas a un mismo asunto en sus diferentes instancias³.

² Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. (BOE 08/01/2001)

³ Art. 1. Real Decreto 434/2024, de 30 de abril, por el que se aprueba el arancel de derechos de los profesionales de la Procura.

No obstante, en el caso que nos ocupa, al ser la resolución del TEAC dictada el 25 de mayo de 2023, el recurso contencioso-administrativo debe presentarse antes del 26 de julio de 2023, dado que el artículo 46 de la LJCA versa “*El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expreso*”. Por ello, el día siguiente a la resolución a partir del cual se inicia el cómputo de los 2 meses, es el 26 de mayo, por ende, la fecha final para interponer el recurso contencioso-administrativo sería el 26 de julio de 2023.

Por lo tanto, en vista de la cronología del caso, será de aplicación el anterior Arancel vigente, aprobado por el Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre⁴.

El presente recurso se interpone contra la resolución del TEAC que confirma los acuerdos de derivación de responsabilidad que afectan a los recurrentes. La pretensión ejercitada tiene un contenido estrictamente económico, en cuanto se dirige a la anulación de dichas derivaciones. En consecuencia, al tratarse de un asunto propio del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 68.1 del Arancel de derechos de los procuradores, que remite a la tabla general prevista en el artículo 1 del propio Arancel.

A efectos del cálculo de los derechos arancelarios, se ha acudido a los apartados primero y segundo del citado artículo 1, conforme a los cuales se aplica la escala legal hasta la cuantía de 601.012,10 €, devengándose, a partir de dicho importe, 11,24 € por cada 6.010,12 € o fracción de exceso.

1.3.1. Derechos arancelarios por la representación de D. Salazar

En relación con D. Salazar, la cuantía total de la deuda derivada asciende a 52.807.654,66 €, importe resultante de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2004 a 2006, de la liquidación por retenciones del ejercicio 2007 y de las sanciones impuestas en relación con ambas regularizaciones.

⁴ Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de derechos de los procuradores de los tribunales.

Debe precisarse que a dicha cuantía no se añade el importe de 13.242.565,02 €, por cuanto este no constituye una deuda autónoma, sino el límite máximo de la responsabilidad solidaria que se le atribuye como perceptor de dividendos, de conformidad con el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, respecto de una misma deuda tributaria originaria.

Delimitada la cuantía relevante, procede acudir al tramo superior de la escala del artículo 1 del Arancel, que fija unos derechos de 1.540,39 € para procedimientos de cuantía determinada que alcanzan los 601.012,10 €; El exceso asciende a 52.206.642,56 €, lo que determina la existencia de 8.687 tramos de 6.010,12 €, devengándose por este concepto unos derechos adicionales de 97.641,88 €. La suma de ambos importes arroja un total de 99.181,27 €.

No obstante, resulta de aplicación el límite máximo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto-ley 5/2010, de 31 de marzo⁵, que fija un tope de 75.000 € para los derechos que puede percibir un procurador por su actuación en un mismo proceso, siendo 75.000€ la cuantía máxima exigible en el presente supuesto, a satisfacer por parte de Dº Salazar Carmona.

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

En el caso de D.^a Cristina, el acuerdo de derivación de responsabilidad se fundamenta exclusivamente en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria⁶ (a continuación, “LGT”), estableciéndose como límite de su responsabilidad el importe del dividendo percibido, que asciende a 1.251.527,23 €.

Al tratarse igualmente de una pretensión de carácter estrictamente económico, el procedimiento debe calificarse como de cuantía determinada, resultando aplicable el artículo 68.1 del Arancel en relación con el artículo 1. Conforme a dicha escala, por los primeros 601.012,10 € se devengan derechos por importe de 1.540,39 €, siendo el exceso

⁵ Real Decreto-ley 5/2010, de 31 de marzo, por el que se amplía la vigencia de determinadas medidas económicas de carácter temporal.

⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

de 650.515,13 €, lo que determina 109 tramos adicionales y por ende, honorarios complementarios por valor de de 1.225,16 €.

En consecuencia, el importe total de los derechos arancelarios correspondientes a su representación procesal asciende a 2.765,55 €.

2. ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del caso que nos ocupa, confirma el criterio administrativo contenido en el Acuerdo de Derivación de Responsabilidad, al considerar que la conducta de D. Salazar encaja en los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la Ley General Tributaria ⁷(“LGT”).

Por ello se va a llevar a cabo un análisis sobre si en el caso concreto concurren efectivamente todos los presupuestos que cada una de esas modalidades de derivación exige, así como valorar la incidencia que, desde la perspectiva de la culpabilidad, puede tener el hecho de no haber actuado conforme a la contestación de la consulta tributaria presentada con anterioridad por la sociedad administrada.

El examen se ordena en dos grandes bloques:

- i) Primero, se estudia la aplicación del art. 42.1.a) LGT, que para anudar la responsabilidad solidaria al tercero —en este caso, el administrador— requiere que sea causante o colabore activamente en la realización de una infracción tributaria, con la consecuencia de extender la responsabilidad también a la sanción.
- ii) Segundo, se aborda el art. 42.2.a) LGT, que está orientado a proteger la acción recaudatoria y que, por ello, demanda la concurrencia de una finalidad específica: causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes con el propósito de impedir la actuación de la Administración tributaria. Para ambos preceptos, además, resulta esencial comprobar el elemento subjetivo que exige la doctrina jurisprudencial, distinguiendo entre la culpabilidad sancionatoria propia del 42.1.a) de la intencionalidad antifrustratoria que caracteriza el 42.2.a), pues como establece el Alto Tribunal estos revisten una “*gran*

⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

heterogeneidad de los distintos supuestos de responsabilidad y por ello, la necesidad de atender a las características específicas y fundamento de cada uno de los supuestos”⁸

2.1. CONCURRENCIA DE LOS PRESUPUESTOS EXIGIDOS EN EL 42.1.a) Y 42.2 a) LGT RESPECTO A D ° SALAZAR

2.1.1 Artículo 42.1 a): finalidad sancionadora

El artículo 42.1.a) LGT establece que serán responsables solidarios de la deuda tributaria *“las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”*, con extensión de la responsabilidad también a la sanción.

La literalidad de la norma impide asunciones automáticas derivadas únicamente de la condición orgánica de administrador de la entidad que cometió la infracción. No basta con la ostentación del cargo; es imprescindible, caso por caso, individualizar y motivar qué actos u omisiones concretos del administrador constituyen esa colaboración activa o lo convierten en causante del ilícito, y además se debería acreditar el elemento subjetivo de culpabilidad.

Sobre este extremo, la jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo ha sido reiterada, y actualmente ya se encuentra consolidada, al respecto de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria prevista en el 42.1.a) LGT.

El Tribunal Supremo ha expuesto recientemente en la Sentencia de 7 de febrero de 2023⁹ (recurso de casación 109/2021):

“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”

⁸ Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2023. (rec-num 546/2021)

⁹ Sentencia del Tribunal Supremo 408/2023, de 7 de febrero de 2023. (rec-num 109/2021)

Asimismo, en su Sentencia de 10 de diciembre de 2008¹⁰ (recurso de casación 3941/2006) reafirma también que el carácter no es otro que sancionador

“dado que el Tribunal Constitucional establece un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT hay que reconocer que vino a admitir que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora”

En el proceso de consolidación de esta doctrina, resulta obligado mencionar el pronunciamiento del Tribunal Constitucional contenido en su Sentencia de 26 de abril de 1990¹¹ afirmando 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”

Conforme a lo expuesto, resulta doctrina clara y reiterada la naturaleza punitiva del art. 42.1.a), por lo cual se han de aplicar las garantías precisas de un procedimiento sancionador, en lo que a la concurrencia de ese elemento subjetivo culposo o doloso respecta, así decreta el Tribunal Supremo de forma sintética y concluyente en su Sentencia de 25 de marzo de 2021 (recurso de casación 3172/2019)¹² “*Si no hay dolo, no hay responsabilidad*”

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, además, ha perfilado con claridad qué diligencia puede exigirse a un administrador y cuándo cabe imputarle responsabilidad. Como nexo común, las sentencias han prohibido derivaciones basadas solo en la existencia de deudas y han insistido en la necesidad de corroborar una conducta culposa o, al menos, negligente: dejación de funciones, omisión de la vigilancia debida, falta de medidas para evitar el incumplimiento de la obligación tributaria...

¹⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 7359/2008, de 10 de diciembre de 2008, (rec. núm. 3941/2006)

¹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril

¹² Sentencia del Tribunal Supremo 1158/2021, de 25 de marzo de 2021, (rec. núm. 3172/2019)

El TS se ha pronunciado en algunas ocasiones acerca de la apreciación de este elemento subjetivo en administradores, como es el caso que nos ocupa por la condición de Dº Salazar, así, en la Sentencia del Tribunal Supremo del 20 de enero de 2011 (recurso de casación 2492/2008)¹³ establece:

“(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”

Por lo expuesto, al enfrentarnos a la derivación de responsabilidad del 42.1.a) no basta la mera concurrencia de la existencia del administrador, sino que se ha de probar que este fue causante o colaborador activo en su comisión, con un grado de culpabilidad suficiente (dolo o, al menos, negligencia). Ergo, se puede inferir de forma contundente que el cargo de administrador, por sí solo, no integra el presupuesto habilitante para la derivación de responsabilidad.

Habiendo sentado las bases del art. 42.1.a) LGT y la doctrina que lo circunda y completa, cabe proceder a la aplicación *ad casum* pues por un lado a Dº Salazar se le deriva la responsabilidad de la aplicación, luego discutida, del régimen de entidades patrimoniales y, por otro, el reparto de dividendos sin retención—, el punto decisivo es si, en el momento en que D. Salazar decidió y actuó, cabe afirmar una culpabilidad o colaboración en los términos exigidos por la jurisprudencia expuesta, la cual pudiera ser merecedora de esa naturaleza punitiva del precepto.

¹³ Sentencia del Tribunal Supremo 434/2011, de 26 de enero de 2011, rec- núm2492/2008

El régimen especial de entidades patrimoniales, incorporado por la Ley 46/2002 y derogado pocos años después por la Ley 35/2006, fue, desde su origen, un terreno de controversia y complejidad interpretativa el cual dio lugar a numerosas consultas y alta litigiosidad; En este ámbito de incertidumbre e inseguridad jurídica en el marco de esta entonces nueva Ley, acontecen los actos de Inversiones IA y de su administrador Dº Salazar, contexto relevante de cara a resaltar la duda razonable que para Dº Salazar supuso esta Ley, dada la complejidad de su cuerpo normativo, que dista de ser claro, predecible o inteligiblemente accesible, no resulta ilógico, menos aún doloso, el actuar de la Sociedad, además, pone de manifiesto su buen hacer y predisposición como administrador, porque ante la falta de claridad planteó una consulta a la Dirección General de Tributos en fecha de 3 de mayo de 2006, lo que evidencia que su actuación revistió en todo momento la diligencia debida de un administrador, al presentarla con más de seis meses de antelación con respecto al reparto de dividendos (14 de enero de 2007).

El régimen de las consultas tributarias viene recogido en los arts. 88 y 89 LGT los cuales versan;

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.*

La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente

....

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.

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....

Es decir, la consulta fue planteada en tiempo y la Administración debía haber resuelto en el plazo que estipula el art. 88 LGT. Aquí ocurrió lo contrario de lo debido: la contestación de la DGT no llegó hasta el 26 de agosto de 2009, casi tres años y cuatro meses después de presentada. Pretender convertir ese incumplimiento administrativo en prueba de la negligencia del administrado supondría, en la práctica, beneficiar a la Administración por su propia inactividad, algo que el Tribunal Constitucional ha rechazado de manera tajante en reiteradas ocasiones, a modo de ejemplo cabe traer a colación la sentencia del Tribunal Constitucional de 27 de octubre de 2003.¹⁴

“Aunque la doctrina anterior es suficiente por sí sola para justificar la estimación del presente recurso de amparo, por tener plena vigencia y aplicabilidad al caso analizado, se hace preciso aún efectuar alguna consideración más, pues - como correctamente apunta el Abogado del Estado- la doctrina constitucional sobre el silencio administrativo negativo ha sido construida desde la perspectiva de garantizar el derecho fundamental de acceso a la jurisdicción. En este sentido, hemos declarado en reiteradas ocasiones (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; y 71/2001, de 26 de marzo, FJ 4), que la Administración no puede verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos, deber éste que 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.”

De esta doctrina constitucional se siguen dos consecuencias que aquí interesan: Por un lado, no puede imputarse culpabilidad a quien, habiendo formulado una solicitud, en este caso una consulta, con un prudente tiempo de antelación, toma decisiones antes de recibir una respuesta que la Administración estaba obligada a dar en seis meses y demoró más de tres años y, como se menciona en una sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017¹⁵, *nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas, condensado en el aforismo*

¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 188/2003 de 27 de octubre de 2003 (rec-núm 188/2003)

¹⁵ Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo 2593/2017 de 20 de junio de 2017 (rec-núm 2463/2016)

latino allegans turpitudinem propriam non auditur , pues la Administración se vería beneficiada en sus intereses como organización -que no es dable confundir con el interés público, vinculado necesariamente a la observancia de la ley y, por otro lado, la falta de ajuste “ex ante” a una contestación inexistente en aquel momento no puede convertirse en prueba de dolo o negligencia.

Por lo tanto, la actuación de D. Salazar, lejos de ser reprochable, es en todo momento diligente.

En la misma línea, y a mayor abundamiento, sobre la difícil comprensión de la tortuosa Ley que fue objeto de aplicación y la consulta previamente presentada, la Audiencia Nacional ha avalado en más de una ocasión que, en materias que requieren intensa interpretación judicial y presentan pronunciamientos no siempre coincidentes, no cabe reprochar culpabilidad cuando, además, no se aprecia ocultación. En este sentido, la Audiencia Nacional viene sosteniendo de manera constante que, en relación con la potestad sancionadora de la Administración, como se aprecia en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo de 2015 (rec. núm. 430/2011):

“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.”¹⁶

Esta pauta, que la propia AN ha aplicado, es perfectamente trasladable al presente asunto: la elección del régimen especial por Inversiones IA y la consiguiente no sujeción a retención en el reparto de dividendos de 14 de enero de 2007 se asientan sobre una lectura plausible del marco normativo entonces vigente y, por tanto, sustentan la exclusión de la culpabilidad sancionadora que sería necesaria para derivar responsabilidad por el 42.1.a).

¹⁶ Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo de 2015, (rec- núm. 430/2011)

A la vista de cuanto antecede, ha de sostenerse que el procedimiento que sirve de base a la derivación no nace de un afán fraudulento, sino de una discrepancia interpretativa razonable en una materia técnicamente compleja. En ese contexto, D. Salazar actuó con prudencia: buscó asesoramiento, planteó una consulta y esperó un tiempo prudente. No se probó ocultación, ni existen elementos que permitan afirmar la presencia de dolo o de negligencia. De ahí que no concurran los presupuestos para derivarle responsabilidad por el art. 42.1.a) LGT a Dº Salazar Carmona.

2.1.1.2. Artículo 42.2.a) LGT: finalidad antifrustratoria

Pasando al artículo 42.2.a) LGT, el legislador diseña una modalidad de responsabilidad distinta que no comparte la naturaleza sancionadora del apartado 1, pero que sí descansa sobre la acreditación de una intencionalidad muy concreta: causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria, así versa el precepto:

Artículo 42. Responsables solidarios.

...

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.

El presupuesto habilitante para la derivación de la responsabilidad es que la operación se lleve a cabo conscientemente para dificultar o imposibilitar la actuación recaudatoria, no obstante este precepto dista del anteriormente analizado en lo que al componente punitivo respecta, pues este no tiene naturaleza sancionadora, como manifiesta la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2023¹⁷ (recurso de casación 546/2021), sentencia que

¹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo 1848/2023, de 28 de abril de 2023, rec- núm.546/2021

versa también sobre la derivación de responsabilidad a una administradora de una sociedad, en este caso por el impago de unas deudas pendientes de una sociedad cuya actividad cesó, en la cual se observa como interés casacional dirimir la naturaleza del art. 42.2.a), para cuyo análisis el Alto Tribunal expone:

“En nuestra jurisprudencia hemos remarcado la gran heterogeneidad de los distintos supuestos de responsabilidad y por ello, la necesidad de atender a las características específicas y fundamento de cada uno de los supuestos”

“Sobre el alcance y fundamento de la responsabilidad del art. 42.2.a) hemos declarado en la citada STS de 10 de julio de 2019 que “[...] si se lee detenidamente el art. 42.2 LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria, no está vinculado directa e inmediatamente al “deudor principal” y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio. De ahí que el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el “deudor principal” sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad en los supuestos del art. 42.2 LGT.”

Por lo tanto, sostiene que se trata de *“un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el “deudor principal” y del total importe de la deuda que deja de pagar.*

De cara a manifestar la naturaleza no sancionadora señala que *“Prueba de ello es que la responsabilidad se limita al valor de los bienes ocultados o transmitidos, y no es por razón de la infracción. Por tanto, el aserto de que se deriva la responsabilidad de una deuda en que, eventualmente puedan estar incluida la derivada por la imposición de sanciones al obligado principal, no caracteriza como sancionadora a esta responsabilidad.”*

Por ello, de cara a perfilar cual es la naturaleza de este artículo, la cual ya se ha demostrado que no es sancionadora, hace falta referirse a otra sentencia que explica la naturaleza de las actuaciones que podrían ser concluyentes de la aplicación del art. 42.2, pues bien, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2023 (recurso de casación

1693/2020)¹⁸ en la cual se explica la necesidad de que “*se acrelide 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*” además, hace referencia a la necesidad de que se den dos elementos por un lado 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*, concluyendo así que para la apreciación de la responsabilidad del art. 42.2.a “*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*”.

Del análisis conjunto de ambas sentencias se desprende que el art. 42.2 a) tiene una naturaleza eminentemente disuasoria frente a conductas maliciosas. En consecuencia, la admisión de la derivación exige un acervo probatorio suficiente que acredite, sin género de duda, la finalidad e intencionalidad fraudulentas.

A la vista del estándar subjetivo descrito, conviene situar las decisiones de D. Salazar dentro de la línea temporal:



El reparto de dividendos ocurrió el 14 de enero de 2007 que vino precedido de una consulta escrita el 3 mayo de 2006 que no fue contestada hasta el 26 de agosto de 2009, y un mes antes de esta contestación tuvo inicio la inspección, el 23 de julio de 2009.

¹⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2023, (rec. núm 1693/2020).

En el momento del reparto de dividendos no existía deuda liquidada, no estaba el procedimiento inspector abierto y faltaba la respuesta para tener criterio rector respecto al reparto en plazo. La ausencia de estos elementos impide sostener que D. Salazar actuara bajo la conciencia de una deuda cierta o de seguro acaecimiento, presupuesto objetivo imprescindible para la subsunción en el precepto.

Conforme a la pauta jurisprudencial, el núcleo del 42.2.a) no es la mera existencia de una transmisión o reparto, sino su propósito antifrustratorio, que exige *scientia fraudis* y *consilium fraudis*. Aquí no aflora esa intencionalidad: la decisión de repartir se anticipó con una consulta a la Dirección General de Tributos, indicador de diligencia incompatible con una intencionalidad de frustrar la recaudación. Como ha precisado la jurisprudencia expuesta, el precepto está llamado a neutralizar conductas cualitativamente distintas, típicas de vaciamiento patrimonial malicioso, conducta de la que no existe atisbo alguno en la actuación de Dº Salazar.

Por todo lo expuesto se concluye que no se satisface el estándar subjetivo del art. 42.2.a) LGT respecto de D. Salazar: no hay acreditación de *scientia* ni de *consilium fraudis* en el momento relevante, ni tampoco concurren actos de distracción patrimonial típicos del plan antifrustratorio que la jurisprudencia anuda al precepto.

En cuanto a las posibles consecuencias derivadas de su actuación no conforme a la consulta, debe señalarse que, atendiendo al régimen de las consultas tributarias y a la línea temporal de los hechos, ha quedado acreditado que dicha actuación carece de incidencia en su culpabilidad. Antes bien, constituye indicio de su diligencia y buena fe, pues no es dable exigir que D. Salazar espere una contestación una vez transcurrido el plazo de seis meses.

Procede, por tanto, descartar la derivación por este cauce, y también las consideraciones ya expuestas en el fundamento anterior.

2.2. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A Dº CRISTINA CARMONA Y LA INCIDENCIA DE SU MINORÍA DE EDAD 42.2 a) LGT

La pretendida derivación de responsabilidad a D^a Cristina Carmona conforme al art. 42.2 a) es objeto de estudio en este apartado, responsabilidad acaecida por el reparto de dividendos que tuvo lugar cuando ella aún tenía diecisiete años.

Los presupuestos exigidos para la derivación de responsabilidad vía el art.42.2 LGT, son los expuestos anteriormente en el análisis sobre Dº Salazar Carmona, que trayéndolo a colación someramente consiste en la existencia de una intencionalidad defraudatoria, que comporte *scientia fraudis* y *consilium fraudis*, los cuales no se pueden apreciar en D^a Cristina, pues, como se argumentará con base a la doctrina, carece de ese elemento volitivo siendo menor de edad, pues como tal, carece de capacidad de obrar *ex lege*.

La doctrina a este respecto se ha desarrollado especialmente en los últimos años y es reiterada y consolidada, como expresa la Sentencia de 13 de diciembre de 2022 (recurso de casación 404/2021)¹⁹ el cual dirime sobre la derivación de responsabilidad en virtud del art. 42.2 LGT a una menor de 6 años por las disposiciones de su padre:

“1) No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5.a) de la LGT de 1963 -en la redacción aplicable al caso debatido-, ni tampoco la del artículo 42.2.a) LGT vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones. Esto es, no cabe trasladar o extender la responsabilidad fiscal a un menor cuando el negocio jurídico en virtud del cual se pretende la ocultación o transmisión -aqui, la donación de la nuda propiedad

¹⁹ Sentencia del Tribunal Supremo 4583/2022, de 13 de diciembre de 2022, (rec. núm 404/2021)

de un bien inmueble - se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquél, aunque adquiera éste en su patrimonio.

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

Esta doctrina del Alto Tribunal se ha consolidado en numerosas ocasiones como en las sentencias de 25 de marzo de 2021²⁰ y de 18 de junio de 2021²¹, la cual guarda cierta identidad con el caso planteado, doctrina reflejada posteriormente en el cambio radical de criterio del TEAC de 21 de junio de 2022.²²

En segundo término, cabe señalar que, en lo que al reparto de dividendos respecta, con independencia de la minoría de edad de Dª Cristina, no cabe una derivación de responsabilidad via art. 42.2 LGT casi sistemática por el mero hecho de ser beneficiado en junta cuando no se observa esa conciencia y voluntad fraudulenta necesaria, así lo explica el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de febrero de 2023 (recurso de casación 3005/2023)²³:

2) Por regla general, 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

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 1158/2021 de 25 de marzo de 2021(rec. núm 3172/2019).

²¹ Sentencia del Tribunal Supremo 2573/2021 de 18 de junio de 2021. (rec. núm 2188/2020).

²² Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de junio de 2022. (RG 0585/2021).

²³ Sentencia del Tribunal Supremo 650/2023 de 22 de febrero de 2023. (rec. núm 3005/2023).

3) *No cabe considerar incuso en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a) LGT el hecho de verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata.*

Sentado lo anterior, no puede si no concluirse que no concurren los presupuestos del art. 42.2.a) LGT para derivar responsabilidad a D.^a Cristina Carmona por el mero hecho de haber sido beneficiaria del reparto de dividendos. Este tipo de responsabilidad exige algo más que la percepción del dividendo: requiere la intencionalidad defraudatoria y la prueba de que el sujeto fue causante o colaborador en una transmisión u ocultación patrimonial con finalidad de impedir la actuación recaudatoria. Y esa exigencia subjetiva no es apreciable en D.^a Cristina, porque en el momento de los hechos era menor de edad, carecía de capacidad de obrar *ex lege* y, por tanto, no puede imputársele el dolo requerido, conforme a la doctrina jurisprudencial consolidada expuesta que excluye categóricamente la aplicación del art. 42.2.a) LGT a menores.

2.3 EFECTOS DE LA ANULACIÓN DE LA SANCIÓN POR RETENTENCIones A CUENTA DEL IRPF

La anulación por la Audiencia Nacional de la sanción de retenciones declarando “no haber lugar” a la misma, comporta que desaparezca el presupuesto objetivo que habilita cualquier extensión de responsabilidad fundada en la comisión de una infracción tributaria por la sociedad pues como expresa la Sentencia de 10 de julio de 2019 (recurso de casación 4540/2017)²⁴ “*para que exista un responsable, siempre tiene que haber un deudor principal*”.

En efecto, si la sanción ha sido expulsada del ordenamiento y, por tanto, no existe infracción, no puede sostenerse que el administrador sea responsable por una infracción que ya no existe, pues ha desaparecido el presupuesto objetivo habilitante para la derivación de esta.

Esta lógica se refuerza por identidad de razón con la doctrina jurisprudencial sintetizada respecto al art. 43.1.a) LGT por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de

²⁴ Sentencia del Tribunal Supremo 2694/2019 de 10 de julio de 2019. (rec. núm: 4540/2017)

2024 (recurso de casación 8393/2022)²⁵, ya que al igual que el art. 42.1.a) tienen una finalidad sancionadora la cual requiere de infracción para su despliegue:

“Pues bien, el artículo 43.1.a) de la LGT contempla un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad.

...

Cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, dictado al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, se declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía una sanción a la deudora principal, debe anularse íntegramente la derivación de responsabilidad, que se extendía a deuda y sanción, por haber decaído el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad tributaria.

...

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”

Mutatis mutandis, aunque el razonamiento se formule respecto del art. 43.1.a) LGT, es directamente trasladable al presente supuesto, precisamente porque en ambos casos la derivación se asienta sobre un presupuesto sancionador que, una vez anulado, deja sin base la imputación al responsable, Dº Salazar Carmona. También es extensible esta línea argumental al art. 42.2 a) que afecta a Dº Salazar y Dª Cristina Carmona, que, aunque carezca de esa finalidad sancionadora, su aplicación no puede desligarse de la preexistencia de un presupuesto objetivo y una vez decaído este conlleva la subsiguiente desaparición de la sanción vinculada al mismo.

²⁵ Sentencia del Tribunal Supremo 2679/2024 de 16 de mayo de 2024. (rec. núm 8393/2022).

3. ACUERDO DE LIQUIDACIÓN

3.1 PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR

Para determinar si la Administración conserva su potestad de liquidar las deudas tributarias, debe atenderse, en primer lugar, a la secuencia temporal de las actuaciones.

La Administración Tributaria les notificó las liquidaciones por Impuesto sobre Sociedades y por Retenciones a Inversiones IA el 1 de septiembre de 2010, habiéndose iniciado el procedimiento inspector el 13 de julio de 2009.

(i) Liquidaciones por Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los años 2004, 2005 y 2006:

El plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante liquidación viene regulado en el art. 66.a LGT:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

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

La manera de computar los 4 años viene regulada en el art. 67 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.

Por ende, al ser cuatro años y el *dies a quo* sería el día después de finalizar el plazo para presentar la correspondiente declaración, de conformidad con lo previsto en el art. 124.1 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”), si el plazo de este finaliza el 25 de julio del año siguiente al que corresponde la declaración, sería el 26 de julio el *dies a quo*. Por lo tanto, a modo esquemático los plazos serían los siguientes:

Año	<i>Dies a quo</i>	Plazo de prescripción
Liquidación 2004	26 de julio de 2005	26 de julio de 2009
Liquidación 2005	26 de julio de 2006	26 de julio de 2010
Liquidación 2006	26 de julio de 2007	26 de julio de 2011

Sentada la línea temporal y precisados los plazos de prescripción, el inicio del procedimiento inspector el 13 de julio de 2009 tuvo lugar cuando ninguno de los ejercicios objeto de comprobación había prescrito, actuando la Administración en el legítimo ejercicio de su entonces vigente derecho a investigar. Tal actuación desplegó, además, el efecto jurídico propio de la interrupción de la prescripción, determinando el reinicio del cómputo del plazo cuatrienal en los términos previstos en el artículo 68 LGT:

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.

No obstante, las actuaciones inspectoras disponen de un plazo para resolver, actualmente conforme a la redacción vigente del art. 150 LGT de 18 meses y, por lo tanto, si los hechos ocurrieran en la actualidad, estaría en plazo la resolución del procedimiento inspector el 1 de septiembre de 2010, la cual se demoró 13 meses y 9 días desde su inicio el 23 de julio de 2009. Sin embargo, la redacción vigente en el momento de los hechos del art. 150 LGT era la siguiente:

“Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de

las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.”

Por lo tanto, la Administración resolvió fuera de plazo el procedimiento inspector por un mes y nueve días, anulándose así su efecto interruptivo de la prescripción. Con lo cual la Administración seguiría pudiendo rectificar la liquidación correspondiente a 2007, pues prescribirían el 26 de julio de 2011, pero no podría rectificar las liquidaciones de los años 2004 y 2005, pues habrían prescrito el día 26 de julio de 2009 y el día 26 de julio 2010, respectivamente.

Año	<i>Dies a quo</i>	Plazo de prescripción	Resolución: 1 de septiembre de 2010
Liquidación 2004	26 de julio de 2005	26 de julio de 2009	Prescrito
Liquidación 2005	26 de julio de 2006	26 de julio de 2010	Prescrito
Liquidación 2006	26 de julio de 2007	26 de julio de 2011	Vigente

(ii) Liquidación por retenciones de 2007:

En cuanto a las retenciones, conforme al art. 68.1 del Reglamento del Impuesto de Sociedades (RIS) su mecánica declarativa es periódica (trimestral, con carácter general), presentándose dentro de los 20 primeros días naturales posteriores al cierre de cada trimestre. Por ende, si el hecho generador de la obligación de retener se produce el 14 de enero de 2007, la declaración correspondiente se presentaría entre el 1 y el 20 de abril de 2007, siendo el *dies a quo* el 21 de abril de 2007, extendiéndose el plazo de prescripción hasta el 21 de abril de 2011, sin perjuicio de que el cómputo quede igualmente interrumpido por actuaciones administrativas con eficacia interruptiva.

Por lo tanto, el derecho a investigar y rectificar la liquidación por retenciones de 2007, no se encontraba prescrito al inicio del procedimiento inspector, ni tampoco a su fin, no obstante, al igual que se ha explicado en el caso anterior, el procedimiento inspector no habría desplegado su eficacia interruptiva de la prescripción, debido a su finalización extemporánea y continuaría siendo el 21 de abril de 2011 la fecha en la que prescribiría el derecho a investigar de la Administración Tributaria.

3.2 PROCEDENCIA DE LA IMPUTACIÓN DE LAS DILACIONES A IA

La Administración comunica a Inversiones IA mediante diligencia única de 14 de agosto de 2009 el requerimiento de una documentación pendiente de aportar, advirtiéndole que el tiempo transcurrido entre la diligencia y la aportación de la documentación se entenderá como dilación no imputable a la Administración conforme al art. 104.a) RGAT²⁶, determinando que dicho periodo de tiempo quedará excluido del cómputo del plazo establecido en el art. 104.2 y 150 de la entonces vigente LGT.

Finalmente, Inversiones IA aportó la documentación requerida el 31 de agosto de 2009.

El art. 104.2 LGT establece “*Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución*”.

En este sentido el art. 104 a) RGAT versa “*se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes: 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.* Por lo cual, conforme a este artículo, cabría una dilación imputable a Inversiones IA desde el 15 de agosto hasta el 31 de agosto, lo que comportaría una dilación de 17 días.

No obstante habría que hacer un análisis *ad casum* sobre la relevancia de los documentos contables dejados de aportar pues es doctrina consolidada y reiterada del Tribunal

²⁶ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Supremo que, para que la falta de aportación de documentación suponga una dilación imputable al contribuyente, ha de revestir importancia esencial para dirimir los hechos y suponer una obstrucción para la continuidad de las labores de la inspección, así explica la Sentencia del Tribunal Supremo del 19 de julio de 2016 (recurso de casación 2553/2015)²⁷ “*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*”. A más a más, la sentencia continua “*Cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para cumplimentarlo*”.

Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, conforme a la doctrina expuesta, habría que apreciar si la documentación justificativa contable no aportada reviste la importancia suficiente como para obstruir el normal desarrollo de la Inspección de cara a apreciar la dilación imputable a Inversiones IA. Aun en el hipotético caso de que se apreciara tal dilación, la Administración debió conceder el plazo de diez días para la aportación de la documentación, sin iniciar el cómputo del *dies a quo* al día siguiente de la diligencia. En consecuencia, el *dies a quo* correcto habría de situarse en el 24 de agosto, lo que determinaría la existencia de una dilación imputable a la sociedad de siete días.

Cabe reseñar, que, pese a que efectivamente se apreciara la existencia de dilación concluyente de imputación, si se apreciara que son 7 días, o 17 como pretende el órgano inspector sin tener en cuenta los 10 días que se han de conceder, igualmente la finalización del procedimiento inspector se encontraría fuera del plazo de los 12 meses del art. 150 LGT entonces vigente, pues la resolución llegó con un 1 mes y 9 días y por ende, las liquidaciones por Impuesto de Sociedades de 2004 y 2005 permanecerían prescritas.

²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo 3567/2016 de 19 de julio de 2016 (rec. núm 2553/2015)

4. EL PROCEDIMIENTO

4.1 INTERPOSICION EN PLAZO DEL RECURSO DE ALZADA POR PARTE DEL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA

Para analizar si el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera (en adelante, “el Director”) estuvo dentro o fuera de plazo, conviene establecer una relación cronológica de los hechos:

- 28 de diciembre de 2014: El TEARM dicta una resolución en la cual estima íntegramente las pretensiones solicitadas por Dº Salazar y Dª Cristina.
- 2 de febrero de 2015: La resolución entró en la Oficina de Relación con los Tribunales.
- 6 de mayo de 2015: Fecha en la que el Director del Departamento fue notificado personalmente de la Resolución.
- 24 de mayo 2015: El Director del Departamento interpone recurso de alzada ordinario ante el TEAC contra la resolución del TEARM.

Atendiendo a redacción de la LGT vigente en el momento de los hechos es pertinente analizar el art. 241 LGT:

Artículo 241. Recurso de alzada ordinario.

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.

En su virtud, el Director estaba legitimado para interponer dicho recurso, no obstante, el plazo para hacerlo era de un mes, la cuestión que se suscita es por tanto determinar el *dies a quo* a partir del cual computa el mes, si este es desde que el efectivamente tiene noticia de la resolución del TEARM el 6 de mayo de 2015, o es el 2 de febrero de 2015 cuando la resolución entró en la Oficina de Relación con los Tribunales.

El Tribunal Supremo ha sentado doctrina, ya reiterada y consolidada, sobre cuándo se ha de entender el *dies a quo* en el plazo de interposición del recurso de alzada por parte de los órganos de la Administración, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2021 (recurso de casación 6123/2019)²⁸, se explica lo siguiente:

“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”.

En el mismo sentido versa la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2023 (recurso de casación 1693/2020)²⁹:

“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.”

²⁸ Sentencia del Tribunal Supremo 2636/2021 de 17 de junio de 2021. (rec. núm 6123/2019)

²⁹ Sentencia del Tribunal Supremo 183/2023 de 19 de enero de 2023. (rec. núm 1693/2020)

Como corolario de la anterior doctrina cabe traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2017 (recurso de casación 2463/2016)³⁰, mencionada anteriormente en este trabajo:

“nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas, condensado en el aforismo latino allegans turpitudinem propriam non auditur , pues la Administración se vería beneficiada en sus intereses como organización -que no es dable confundir con el interés público, vinculado necesariamente a la observancia de la ley”

Por todo lo anterior expuesto y a la luz de la consolidada doctrina jurisprudencial, ha quedado meridianamente plasmado que el recurso de alzada del Director es extemporáneo, pues el *dies a quo* no se anuda a la notificación personal efectuada el 6 de mayo de 2015, sino al conocimiento institucional que se produce con la entrada de la resolución en la Oficina de Relación con los Tribunales el 2 de febrero de 2015, iniciándose el cómputo al día siguiente, esto es, el 3 de febrero de 2015, el cual, al tratarse de un plazo fijado en meses, operará mes a mes conforme a lo previsto en el art. 48.2 de la Ley 30/1992³¹ entonces vigente, de modo que el plazo concluía el 3 de marzo de 2015; por ello, habiéndose interpuesto el recurso el 24 de mayo de 2015, este deviene inequívocamente fuera de plazo, no pudiendo la Administración ampararse en demoras internas para reabrir un término ya precluido, so pena de vulnerar el principio, reiteradamente afirmado por el Tribunal Supremo, de que nadie puede beneficiarse de su propia torpeza.

4.2 ACREDITACIÓN DE INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE ALZADA MEDIANTE LA NOTIFICACIÓN ADJUNTA

Al respecto de si la notificación adjunta acredita la interposición del recurso de alzada, teniendo en cuenta que se dirige a otro contribuyente “Grandes Áreas Comerciales de Mallorca” y supone la comunicación al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria del fallo del TEAC en otro procedimiento distinto, la respuesta a la cuestión suscitada solo puede ser una: No, por supuesto.

³⁰ Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo Nº 2593/2017 de 20 de junio de 2017; (rec. núm 2463/2016)

³¹ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

4.3 IMPLICACIONES DE LA ESTIMACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS

El enjuiciamiento de la responsabilidad solidaria exige, por su propia naturaleza, un análisis circunstanciado y necesariamente vinculado a las concretas circunstancias subjetivas residenciadas en cada uno de los sujetos obligados, no cabe afirmar de manera apodíctica que la estimación de los recursos promovidos por otros derivados o responsables solidarios despliegue, *ipso iure*, un efecto liberatorio automático sobre D. Salazar y D.^a Cristina. Antes al contrario, dicha estimación opere *inter alios acta*, pues cada acuerdo de derivación se sostiene en función de los presupuestos fácticos y jurídicos acreditados respecto de cada persona, su concreta intervención, su grado de conocimiento, su conducta y, en definitiva, el haz de elementos subjetivos que configuran la procedencia de la extensión de responsabilidad.

Ahora bien, ello no impide que tales resoluciones favorables puedan proyectar una influencia positiva en su estrategia defensiva cuando exista una similitud suficiente entre las circunstancias apreciadas por el órgano en cuestión y las que concurren en los aquí interesados, pudiendo entonces ser invocadas como precedente reforzador, pero no como “arrastre” automático en la impugnación de sus propios acuerdos.

Las resoluciones favorables de otros responsables solidarios, en principio no tendrían efectos directos sobre los procedimientos de Dº Salazar y D^a Cristina, a no ser que revistieran una categórica identidad sustancial que diera lugar a la aplicación del art. 110 LJCA y la extensión de efectos que este comporta; No obstante, dado que se trata de una derivación de responsabilidad la cual se sostiene sobre unos presupuestos intrínsecamente personales y subjetivos sobre el conocimiento y ánimo residenciados en cada responsable tributario, es arduo improbable la extensión de efectos pues resulta casi imposible que se pueda llegar a apreciar esa identidad sustancial.

4.4 IMPLICACIONES DEL PAGO DE LA DEUDA POR OTROS RESPONSABLES SOLIDARIOS

La característica esencial de las obligaciones solidarias es que la deuda es única, y compartida la responsabilidad de su pago en su totalidad frente al acreedor.

Conforme al Código Civil en su artículo 1145 versa:

Artículo 1145 CC

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.

La falta de cumplimiento de la obligación por insolvencia del deudor solidario será suplida por sus codeudores, a prorrata de la deuda de cada uno.

Esto implica que si cualquier codeudor solidario paga, aunque sea parcialmente, ese pago reduce la deuda común en la cuantía abonada. En consecuencia, ningún responsable solidario puede ser compelido a pagar más allá del saldo pendiente real de la deuda, pues lo contrario supondría que la Administración perciba un importe superior al adeudado, lo cual vulneraría el principio de justicia tributaria y la prohibición de enriquecimiento sin causa.

Sustentando esta idea, la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2025 (recurso de casación 6444/2023)³², explica que el efecto liberatorio, mediante el pago de otro obligado o responsable, no solo engloba el principal de la deuda, sino que también libera del subsecuente recargo de apremio:

“Es posible reclamar individualmente a cada uno de los responsables la totalidad de la deuda tributaria, incluido el recargo de apremio. Pero de ello no se sigue que puedan exigirse tantos recargos de apremio como sean los responsables solidarios. Lo cierto es que existe una única deuda principal y, por tanto, existe un único recargo de apremio ordinario. Siendo ello así, el pago del principal y

³² Sentencia del Tribunal Supremo 4848/2025 de 31 de octubre de 2025. (rec. núm: 6444/2023)

del recargo de apremio por un responsable solidario libera al resto de responsables solidarios, tanto del principal como de dicho recargo. Esa circunstancia sobrevenida convierte en indebidos los pagos que se realicen con posterioridad”

Asimismo, establece en su Sentencia de 10 de diciembre de 2020 (recurso de casación 2189/2018)³³:

“Con mucho tino acierta a decir la Sala de instancia que la deuda es única, sin que sea procedente su multiplicación, y en el momento en que cualquiera de los responsables satisaga -la deuda y- el recargo del período ejecutivo, este pago liberará y aprovechará al resto de los obligados”

Continúa explicando la Sala que “*resulta artificial y forzado el pretender multiplicar exponencialmente el crédito tributario a favor de la Hacienda Pública en función del número de responsables solidarios*”.

En luz de lo expuesto y la abundante doctrina al respecto, en el caso de *Inversiones IA*, si otros responsables solidarios u obligados principales han realizado un pago parcial de la deuda tributaria, dicho pago extingue la obligación en la medida de lo pagado y libera a los demás codeudores de esa parte frente a la Administración. Por tanto, la deuda pendiente que Hacienda podría seguir reclamando a D. Salazar y D^a. Cristina sería únicamente el resto no satisfecho por ningún otro deudor.

Todo lo anterior permite dar por concluido el presente trabajo con una interpretación razonada y jurídicamente fundada de las cuestiones propuestas en relación con *Inversiones IA*, Dº Salazar Carmona y D^a Cristina Carmona.

³³ Sentencia del Tribunal Supremo 4312/2020 de 10 de diciembre de 2020. (rec. núm: 2189/2018).