



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

Autor: Pablo Eugenio Cuenca González

Curso 2025-2026

Tutor: Enrique Ortega Carballo

Madrid

Diciembre de 2025

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	5
PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA PROCURA	7
1. Para interponer el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, D. Salazar y Doña Cristina ¿necesitaron estar defendidos por abogado y representados por procurador?	7
2. En el supuesto de no ser preceptiva la intervención de procurador, ¿de qué modo se notificarían las actuaciones?	8
3. En caso de ser preceptiva la intervención de procurador, ¿qué honorarios le corresponderían conforme al Arancel de Derechos de los Profesionales de la procura?	9
PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA ABOGACÍA	13
I. Sobre el acuerdo de derivación de responsabilidad	13
1. ¿Concurren los presupuestos exigidos por el artículo 42.1.a) LGT y 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a D. Salazar? ¿Qué consecuencias tiene en la culpabilidad no haber actuado conforme a la consulta planteada?	13
2. ¿Concurren los presupuestos exigidos por el artículo 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a D ^a . Cristina? ¿Qué implicaciones tiene que fuera menor de edad en el momento de los hechos?	20
3. ¿Qué efectos tiene en el acuerdo de derivación de responsabilidad el hecho de que se haya anulado la sanción de retenciones a cuenta del IRPF por la Audiencia Nacional?	22
II. Sobre el acuerdo de liquidación	24
1. ¿Está prescrito el derecho a liquidar de la Administración? ¿Son correctas las dilaciones imputadas a Inversiones IA?	24
III. Sobre el procedimiento	30
1. ¿Se interpuso en plazo el recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección financiera y tributaria?	30
2. ¿Acredita la notificación adjunta la interposición del recurso de alzada? .	31
3. ¿Qué implicaciones tiene para D. Salazar y D ^a . Cristina la estimación de los procedimientos de otros responsables solidarios?	34
4. ¿Qué implicaciones tiene para D. Salazar y D ^a . Cristina el pago de la deuda por otros responsables solidarios?	35
BIBLIOGRAFÍA	37

Resumen: Este Trabajo de Fin de Máster aborda, desde una perspectiva eminentemente práctica y aplicativa, los aspectos procesales y materiales más relevantes en la impugnación de acuerdos de responsabilidad tributaria. El caso de estudio —centrado en la sociedad Inversiones IA y los socios D. Salazar y D^a. Cristina— sirve como enlace conductor para examinar, en primer lugar, los requisitos de postulación y representación procesal, el régimen de notificaciones procesales y la determinación de los derechos arancelarios del profesional de la Procura.

En el plano sustantivo, la base del trabajo se centra en el análisis de los presupuestos de los artículos 42.1.a) LGT y 42.2.a) LGT, valorando sus requisitos aplicativos y la concurrencia de los mismos en base al supuesto fáctico resumido en los antecedentes de hecho de este Trabajo.

Por otra parte, este Trabajo desarrolla diversas cuestiones complementarias de relevancia práctica, entre ellas los plazos de prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria, los límites temporales de las actuaciones de inspección, las consecuencias y particularidades del régimen de derivación de responsabilidad y la importancia de los plazos procesales.

Palabras clave: Abogacía, Procura, Ley General Tributaria, procedimiento tributario, prescripción, derivación, responsabilidad tributaria, dolo, Derecho Tributario.

Abstract: This Master's Thesis addresses, from a practical and an applied perspective, the most relevant procedural and material aspects of challenging tax liability agreements. The case study—focusing on the company Inversiones IA and its partners Mr. Salazar and Ms. Cristina—serves as a link to examine, first, the requirements for a valid procedural representation, the procedural notification regime, and the determination of the professional fees of the solicitor.

On a substantive level, the basis of the work focuses on the analysis of the contents of Articles 42.1.a) LGT and 42.2.a) LGT, assessing their application requirements and their concurrence based on the case that is summarised in the background to this work.

Furthermore, this work develops various complementary issues of practical relevance, including the limitation periods for the tax authorities' right to determine a tax debt, the

time limits for inspection proceedings, the consequences and particularities of the liability referral regime, and the importance of procedural deadlines.

Key words: advocacy, legal representation, General Tax Law, tax procedure, statute of limitations, liability derivation, tax liability, intent, tax law.

LISTADO DE ABREVIATURAS

- AN: Audiencia Nacional.
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- IS: Impuesto sobre Sociedades.
- LEC: Ley de Enjuiciamiento Civil.
- LGT: Ley 58/2003, General Tributaria.
- LOPJ: Ley Orgánica del Poder Judicial.
- LRJCA: Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.
- STS: Sentencia del Tribunal Supremo.
- TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.
- TEARM: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

La sociedad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. (Inversiones IA), dedicada a la tenencia de participaciones sociales, estaba participada en un 25% por D. Salazar Carmona (23%) y su hija menor de edad, D^a. Cristina Carmona (2%). D. Salazar ostentaba, además, la condición de administrador solidario.

En 2003, Inversiones IA adquirió terrenos destinados a promoción inmobiliaria, que fueron aportados a una sociedad filial (Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L.) creada para tal fin. En 2006, dicha filial vendió los terrenos obteniendo una ganancia de 62.576.369,64€, sin llegar a ejecutar la promoción. Promociones Lluçmajor reparte un dividendo a Inversiones IA, en cuyo seno se discute la posibilidad de efectuar un reparto a los socios finales.

En enero de 2007, Inversiones IA termina por repartir dividendos por importe de 57.576.369,64 €, de los que D. Salazar percibió 13.242.565,02€ y D^a. Cristina 1.151.527,39€. Antes del reparto, se había formulado consulta tributaria vinculante en mayo de 2006 sobre la aplicabilidad del régimen especial de entidades patrimoniales, de la que no se recibió respuesta hasta agosto de 2009, negando la consulta la procedencia de dicho régimen.

En julio de 2009 se inició procedimiento inspector respecto al Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2004-2006) y las retenciones sobre dividendos (2007). La Inspección concluyó que Inversiones IA debía tributar conforme al régimen general, girando liquidaciones por 21.115.273,93€ (IS) y 11.889.510,23€ (retenciones). En septiembre de 2010 se incoó procedimiento sancionador, imponiéndose sanciones de 12.669.164,36€ (IS) y 7.133.706,14 € (retenciones), calificadas como infracciones graves conforme al artículo 191 LGT.

Inversiones IA recurrió las liquidaciones y sanciones. La Audiencia Nacional, en sentencia firme de 9 de enero de 2017, anuló la sanción relativa a las retenciones, desestimando el resto de las pretensiones de Inversiones IA.

En enero de 2013, la Administración derivó responsabilidad solidaria a D. Salazar por importe total de 52.807.654,66€ (incluyendo liquidaciones y sanciones), y

adicionalmente por 13.242.565,02 € en virtud del artículo 42.2.a) LGT. A D^a. Cristina se le derivó responsabilidad por 1.251.527,23 €, limitada al dividendo percibido.

El TEARM estimó íntegramente las pretensiones de los interesados en diciembre de 2014, anulando la derivación y notificando la resolución el 2 de febrero de 2015. Sin embargo, el TEAC, en resolución de 25 de mayo de 2023, revocó la decisión del TEARM y confirmó la derivación de responsabilidad. Contra esta última resolución, D. Salazar y D^a. Cristina interpusieron recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, encontrándose actualmente en plazo para presentar demanda.

PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA PROCURA

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

En relación con la consulta planteada acerca de la necesidad de abogado y procurador en la interposición del recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, debemos señalar que la intervención de ambos profesionales resulta legalmente obligatoria en dicho procedimiento, por las razones que a continuación se detallan.

La razón principal de esta obligatoriedad se encuentra en el artículo 23.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LRJCA). El citado artículo indica que, en actuaciones ante órganos colegiados, las partes deberán estar representadas por procurador y asistidas por abogado. La Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), en sus artículos 63 y 64 y la LRJCA en su artículo 16 configuran la Audiencia Nacional como un tribunal complejo, estructurado en Salas y Secciones, e integrado por una pluralidad de magistrados que ejercen su potestad jurisdiccional de forma conjunta y deliberativa, actuando como un órgano colegiado. Por ello, al producirse la actuación ante un órgano colegiado, resultaría preceptiva la intervención de abogado y procurador.

Conviene recordar que la exigencia de postulación mediante procurador responde también a cuestiones de carácter organizativo y funcional dentro del sistema de Justicia. El procurador actúa como interlocutor procesal privilegiado entre las partes y el órgano judicial, asumiendo el seguimiento del expediente, la recepción de notificaciones y la ejecución material de numerosos actos procesales. De esta manera, los tribunales ven reducida su carga de tareas logísticas y de comunicación que ralentizarían la tramitación de los procedimientos. Esta función de enlace, además, contribuye a garantizar los principios de eficiencia administrativa, celeridad procesal y la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE.

El artículo 23.2 LRJCA tiene una doble finalidad: por un lado, garantizar la defensa técnica a través de la intervención de un profesional del Derecho con la cualificación técnica necesaria y, por otro lado, asegurar la correcta postulación de las partes mediante la figura del procurador, facilitando la comunicación con el tribunal y la fluidez y sujeción a la legalidad en la tramitación de los actos procesales.

La consecuencia fundamental derivada de la ausencia de cualquiera de los dos profesionales, abogado y procurador, es la existencia de un defecto procesal subsanable. Presentado el recurso, el Letrado de la Administración de Justicia (LAJ) examinará la validez de la comparecencia. En caso de ausencia de abogado o de procurador, de conformidad con el artículo 45.3 LRJCA, se requerirá la subsanación del defecto en un plazo de diez días.

En caso de no subsanarse el defecto procesal en el plazo establecido, el tribunal se pronunciará sobre el archivo de las actuaciones. Este archivo implica que el tribunal no conocerá sobre el fondo del asunto.

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

En relación con la segunda cuestión, se planteaba la forma en que se producirían las notificaciones en el hipotético caso de que la intervención del procurador no fuera preceptiva. En este escenario, el régimen de notificaciones se regiría por un orden de prelación marcado por la LRJCA y, supletoriamente, por la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC).

El artículo 23.1 LRJCA establece la posibilidad de que se confiera la representación de la parte al abogado. En este caso, la notificación no se remitiría al domicilio del abogado, sino que se realizaría a través de medios electrónicos, concretamente mediante el sistema Lexnet o el sistema equivalente habilitado en el territorio foral correspondiente. De acuerdo con lo previsto en el artículo 273 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, los profesionales de la abogacía tienen la obligación de utilizar los sistemas telemáticos habilitados en sus actuaciones ante la Administración de Justicia. En consecuencia, correspondería al abogado la responsabilidad de revisar periódicamente las notificaciones recibidas, velar por el cumplimiento de los plazos procesales que se deriven de ellas y mantener informados a sus clientes sobre el contenido de las resoluciones y las actuaciones que proceda llevar a cabo.

Si la intervención de abogado tampoco fuese preceptiva o no se le hubiese designado como representante (de nuevo, asumiendo la hipótesis de la no intervención del procurador y ahora, de abogado), las notificaciones se practicarían en el domicilio físico designado por la parte en la demanda, salvo que esta optase expresamente por la

comunicación a través de medios electrónicos. En el primer supuesto, el órgano judicial remitiría todas las resoluciones y comunicaciones a la dirección indicada, bien mediante correo certificado con acuse de recibo o por medio de un funcionario judicial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 155 LEC. En este caso, la responsabilidad de garantizar la eficacia de las notificaciones recae directamente sobre la parte, quien debe comunicar sin dilación cualquier cambio de domicilio y asegurarse de la corrección de la dirección facilitada.

La doctrina procesal ha puesto de relieve la especial trascendencia de las notificaciones para la efectividad del derecho de defensa. La irregularidad o defecto de notificación válida puede producir indefensión, lo cual exige que la comunicación se realice con un estricto cumplimiento de las garantías formales. El órgano judicial debe agotar los medios razonables para asegurarse de que la notificación ha llegado a conocimiento del destinatario. No obstante, este principio no puede servir como pretexto para eliminar el deber de diligencia de las partes en la actualización de su domicilio o de los medios electrónicos de contacto, de manera que la pasividad o negligencia del interesado no puede ser empleada tampoco para invalidar el acto notificado.

En el segundo supuesto, si la parte optase por las comunicaciones electrónicas, las notificaciones se practicarían a través de plataformas habilitadas como la Sede Judicial Electrónica o la Carpeta Justicia, con aviso al interesado mediante correo electrónico de la disponibilidad del acto en dichos sistemas. Conforme al artículo 155 LEC, transcurridos tres días desde la puesta a disposición de la notificación, esta se entiende válidamente practicada, aun cuando el destinatario no hubiese accedido efectivamente a su contenido.

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

En relación con la tercera cuestión, se planteaba la cuantificación de los honorarios del procurador, calculados conforme al Arancel de Derechos de los Profesionales de la procura, aprobado por el Real Decreto 434/2024, de 30 de abril. Este Real Decreto se aprobó con la finalidad de modernizar y actualizar un sistema arancelario que llevaba varias décadas sin experimentar una revisión integral. El legislador justificó la reforma en la necesidad de adaptar los importes del arancel a la realidad económica actual, al

creciente incremento de la litigiosidad y la complejidad real de los procedimientos judiciales. Este arancel pretende una mayor proporcionalidad entre la cuantía del litigio y los derechos devengados por el procurador, reforzando la transparencia y la previsibilidad de los costes procesales para el ciudadano.

A efectos de la determinación de los derechos arancelarios se ha tomado como base este Real Decreto, que establece un sistema objetivo de cálculo en función de la cuantía del procedimiento. En el caso de D. Salazar, la cuantía del procedimiento asciende a 52.807.654,66€, correspondiente al conjunto de liquidaciones y sanciones derivadas. En el caso de D^a. Cristina, la cuantía se limita a 1.251.527,23€, equivalente al importe del dividendo que motivó su derivación de responsabilidad.

No obstante de lo anterior, la resolución del TEAC se notifica el 25 de mayo de 2023, debiendo interponerse el recurso contencioso-administrativo en el plazo de dos meses desde esa fecha. Como se ha afirmado, el Arancel ahora vigente se aprueba en abril de 2024, por lo que en el momento de los hechos el Arancel vigente correspondía a una versión anterior (que, posteriormente, ha sido anulada por el TS en la STS 592/2024, de 9 de abril, regresando a la aplicación del Arancel de 2003). Debido a esta situación, parte de las actuaciones (postulación y representación) se devengarán conforme al Arancel anterior y las efectuadas con posterioridad se efectuarán bajo el Arancel aprobado en 2024.

En todo caso, el Arancel actual establece la obligación al procurador de entregar un presupuesto previo al cliente, en el que se recoja el precio ofertado por cada actuación y el arancel máximo aplicable en cada caso, no pudiendo superar el precio ofertado este límite. En la medida en que exista un presupuesto previo entre el cliente y el procurador y se haya actualizado un nuevo presupuesto para tarificar las actuaciones posteriores a la entrada en vigor del RD 434/2024, las actuaciones del Procurador serían correctas y amparadas bajo la normativa vigente.

El RD 434/2024 establece una disposición transitoria encaminada a proteger estos presupuestos entre el cliente y el procurador, recogiendo lo siguiente:

“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.

3. Los profesionales de la Procura tendrán la obligación de expedir un nuevo presupuesto conforme en el que tarifique las actuaciones posteriores a la entrada en vigor del mismo conforme al nuevo arancel, respecto de aquellas actuaciones que carecían de arancel propio en el Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre.”

Para facilitar el cálculo se ha aplicado el RD 434/2024. La metodología de cálculo aplicada para determinar los honorarios el procurador parte de la determinación de la cuantía objeto del litigio. Tras esto, el artículo 2 del Real Decreto establece una tabla de escala progresiva hasta la cuantía de 600.000€, devengándose un importe por cada tramo establecido en el arancel. D. Salazar y D^a. Cristina superan dicha cuantía, aplicando por tanto el máximo sobre los 600.000€ iniciales y correspondiendo unos honorarios por ese tramo de 2.079,53€, respectivamente, denominados en la tabla anexa como “Base fija”.

A partir de los 600.000€ de cuantía, el Real Decreto establece que se devengarán, como máximo, 15,17€ por cada tramo o fracción de 6.000€ que se exceda de 600.000€. En el caso de D. Salazar esto se traduce en 8.701 tramos y en el caso de D^a. Cristina en 109 tramos. Tras esto, se procede a multiplicar los tramos por 15,17€ que se devengan por cada tramo que exceda de 600.000€, fijándose en la tabla anexa como “Derechos devengados sobre exceso”.

La suma de la “Base fija” y los “Derechos devengados sobre exceso” permite obtener el importe total, que se corresponde con los honorarios a abonar al procurador.

En el caso de D^a. Cristina, el importe total orientativo asciende a 3.726,61€. En cuanto a D. Salazar, el importe obtenido asciende a 134.077,88€. No obstante, en su caso, es necesario detenernos en el límite contenido en el artículo 1.4 del Real Decreto. Dicho artículo establece que la cuantía global por derechos devengados de un procurador no podrá exceder de 75.000€ por el conjunto de actuaciones que pertenezcan a un mismo asunto, en sus diferentes instancias. Como puede observarse en la tabla, el total correspondiente a D. Salazar supera este límite y, por tanto, procede reducir el total para adecuarlo a esta limitación, fijándose en el arancel máximo de 75.000€ como importe que deberá abonar D. Salazar a su procurador.

Por último, es necesario hacer referencia a que los totales reflejados en la tabla pueden verse incrementados o minorados por la aparición de conceptos adicionales como el reintegro de gastos suplidos, emplazamientos o notificaciones, así como por la existencia de posibles reducciones. A este respecto, se cita como ejemplo el artículo 15 del Arancel, artículo en el que se establece que “el profesional de la Procura percibirá los derechos que le correspondan y se reintegrará de los gastos que hubiese suplido por el poderdante o poderdantes a los que represente”.

Anexo 1: Tabla de cálculo del arancel devengado por el procurador.

	D. Salazar	D. Cristina
Cuantía	52.807.654,66 €	1.251.527,23 €
Base fija	2.079,53 €	2.079,53 €
Tramos exceso	8701	109
Derechos devengados sobre exceso	131.998,35 €	1.647,28 €
Total	134.077,88 €	3.726,81 €
Límite	75.000,00 €	No aplica
Total corregido por límite	75.000,00 €	3.726,81 €

PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA ABOGACÍA

I. Sobre el acuerdo de derivación de responsabilidad

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

Como punto de partida para responder a la cuestión planteada se ha de definir la identidad de los acuerdos de derivación de responsabilidad y sus implicaciones jurídico-económicas. La derivación de responsabilidad es aquel acto administrativo formal que tiene como objeto exigir el pago de una deuda tributaria a una persona física o jurídica distinta del deudor principal. El sustento de la derivación a esas terceras personas se basa en que la normativa tributaria les considera responsables por la realización de determinadas conductas, actuaciones u omisiones. En el caso que nos ocupa, la Administración Tributaria pretende determinar la responsabilidad solidaria de D. Salazar y D^a. Cristina, siendo el deudor principal Inversiones IA, por la vía del artículo 42.1.a) LGT o por el artículo 42.2.a) LGT.

Desde una perspectiva más amplia, la responsabilidad tributaria constituye uno de los instrumentos más relevantes de los que dispone la Administración para asegurar la eficacia del sistema recaudatorio y evitar que determinadas conductas dificulten el cobro de los tributos y de las sanciones tributarias. No obstante, en su aplicación práctica, se deben respetar los límites establecidos, particularmente en este caso a los límites contenidos en el artículo 42, que serán objeto de análisis en este apartado.

El artículo 42.1.a) LGT establece la responsabilidad solidaria de la deuda tributaria en aquellas personas *“que sean causantes o colaboren activamente en la realización de la infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción”*. La redacción del artículo, por tanto, exige la concurrencia de dos requisitos fundamentales: la comisión de una infracción tributaria por el deudor principal (en el caso planteado, Inversiones IA) y la participación activa del eventual responsable solidario en la comisión de la infracción, concurriendo un elemento subjetivo de culpabilidad. En similar sentido se pronuncia el TEAC en su resolución de 24 de septiembre de 2019, afirmando que *“la derivación de responsabilidad a los administradores de personas jurídicas en virtud del*

párrafo primero del artículo 42.1 de la Ley General Tributaria exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

a.- La comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.

b.- Condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción.

c.- Una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en dicho artículo 42.1.a) LGT reveladora de una colaboración activa en el momento que se cometieron las infracciones tributarias, determinada en el propio expediente sancionador.”

Respecto del primer requisito, atendiendo al presupuesto objetivo del caso planteado, se aprecia la existencia de una infracción cometida por Inversiones IA, consistente en dejar de ingresar la cuota tributaria del Impuesto sobre Sociedades (IS) en los ejercicios 2004, 2005 y 2006, así como las retenciones correspondientes en el pago de un dividendo en el ejercicio de 2007. En ambos casos, la regularización tiene su origen en una supuesta aplicación errónea del régimen de entidades patrimoniales, considerando la inspección que la entidad debería estar sujeta al régimen general. La aplicación del régimen especial de entidades patrimoniales en los ejercicios objeto de inspección permitió aplicar un tipo de gravamen en el IS del 15%, frente al 25% del régimen general. En el caso de las retenciones, los dividendos repartidos a los socios en el régimen de entidades patrimoniales no estarían sujetos a retención. No obstante, en el caso de tributación por el régimen general los dividendos sí estarían sometidos a retención.

Una de las sanciones, la correspondiente a las retenciones, es anulada por sentencia de la Audiencia Nacional que deviene firme el 9 de enero de 2017. Por consiguiente, en relación con la deuda tributaria derivada de la liquidación de las retenciones, al anularse la sanción, no cabría la derivación de responsabilidad a D. Salazar, dado que no concurriría el presupuesto del artículo 42.1 LGT que requiere de la concurrencia de una infracción tributaria cometida por la entidad administrada.

La sanción relativa al IS permanece viva y, por tanto, el primer requisito parece cumplirse en la medida en que existe una infracción tributaria no anulada y cometida por la entidad administrada.

El segundo y tercer requisito son la condición de administrador y la participación activa del sujeto al que se deriva la responsabilidad en la comisión de la infracción. La doctrina del TEAC, citando, de nuevo, como ejemplo la resolución de 24 de septiembre de 2019, ha afirmado que solo se podrá exigir responsabilidad solidaria por la vía del artículo 42.1.a) en aquellos supuestos en los que concurra dolo, no bastando atribuir una responsabilidad objetiva por la mera condición de administrador, sino que es necesaria una colaboración y participación activa en los hechos que dieron lugar a la infracción. En similar sentido se pronuncian la STS 3742/2020 y la STS 408/2023, definiendo que la derivación de responsabilidad solidaria tiene carácter sancionador y, por tanto, la carga de la prueba recae sobre la Administración, debiendo probar la concurrencia de dolo para sostener esa derivación.

Resulta de interés detenerse en el carácter sancionador de la derivación del artículo 42.1 LGT. Este carácter obliga a que la Administración tributaria concrete en que consiste la actuación dolosa del administrador, describa las obligaciones incumplidas por la sociedad y en qué modo o forma pudo o debió intervenir el administrador para la prevención o corrección del incumplimiento. No bastaría con alegar que una autoliquidación era incorrecta o que existía una práctica irregular en la sociedad, sino que la Administración debe explicar por qué la irregularidad se ha de imputar a la acción u omisión del administrador y que acciones concretas de este fueron la causa del incumplimiento. Si no se acredita por la Administración ese nexo causal, no cabría la derivación de responsabilidad. Esta exigencia probatoria es consecuencia de la interpretación que realiza el Tribunal Supremo del artículo 24 CE, en su manifestación del derecho a la presunción de inocencia.

En el caso de concurrir culpa o negligencia, pero no una conducta dolosa, la Administración dispone del artículo 43.1 LGT, que permite derivar la responsabilidad de forma subsidiaria a los administradores que no hubieran realizado los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. En este sentido, la reciente STS 2161/2025 parece extender la naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad del artículo 42.1 LGT al artículo 43.1. Ello implicaría que la carga de la prueba sobre la conducta dolosa recae sobre la Administración, no bastando una atribución objetiva de la responsabilidad por el mero desempeño del cargo de

administrador social, debiendo probar en qué forma la actuación u omisión negligente del administrador posibilitó la comisión de la infracción tributaria por la sociedad. No obstante de lo anterior, en el caso que nos ocupa se plantea la derivación por el artículo 42.1 LGT y no por el 43.1, siendo incontrovertida la naturaleza sancionadora de la derivación por el artículo 42.1 LGT.

Regresando a la exposición fáctica, en el caso de D. Salazar, parece complicado determinar la concurrencia de dolo, existiendo indicios que apuntan a lo contrario, a una conducta diligente. En primer lugar, la formulación de una consulta vinculante ante la Dirección General de Tributos el 3 de mayo de 2006 revela una voluntad de actuar conforme a la legalidad y, por tanto, una actitud diligente orientada a obtener seguridad jurídica antes de adoptar decisiones de trascendencia fiscal. La iniciativa de solicitar el criterio de la Administración evidencia que el administrador no actuó de forma arbitraria, sino con la intención de confirmar la corrección de su interpretación normativa. El dividendo no se abona hasta enero de 2007, transcurriendo más de ocho meses desde la formulación de la consulta. La respuesta a la consulta no llegaría hasta el 26 de agosto de 2009, más de tres años después de su formulación y después del inicio del procedimiento de inspección.

El artículo 89 LGT es claro respecto de las consultas vinculantes, que lo son exclusivamente para la Administración tributaria, pero en ningún caso para el obligado tributario o para los jueces y tribunales. No parece sencillo reprochar a D. Salazar la actuación contraria a una consulta cuya respuesta se produce tres años después de ser planteada (después incluso del inicio del procedimiento inspector), más aún cuando esperó ocho meses para el reparto del dividendo y cuando, de conformidad con el artículo 88.6 LGT, la Administración dispone de seis meses para contestar a las consultas formuladas. El recorrido administrativo de la derivación de responsabilidad también plantea dudas razonables, en la medida en que el TEAR de Madrid estima íntegramente las pretensiones de D. Salazar y D^a. Cristina y el TEAC después, estima las pretensiones de la Administración. Asimismo, en lo que se refiere a las retenciones, la sanción derivada de ellas es anulada por sentencia firme de la Audiencia Nacional, reforzando la ausencia de dolo.

Esta idea de diligencia de D. Salazar se refuerza en el hecho de que Inversiones IA obtuvo asesoramiento profesional de un abogado fiscalista, con anterioridad a realizar la

operación. A la vista de estos elementos fácticos y, siendo la Administración Tributaria responsable de probar la concurrencia de dolo para justificar la derivación, no parece cumplirse la segunda condición del artículo 42.1.a), por lo que existen argumentos suficientes de defensa para considerar que la derivación no es conforme a Derecho.

Por otra parte, el artículo 42.2.a) LGT establece la responsabilidad solidaria del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, las sanciones tributarias (incluyendo el recargo y el interés de demora del período ejecutivo), con el límite del importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido enajenar o embargar por la Administración tributaria a las personas 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 del artículo 42.2.a) LGT exige la concurrencia de una voluntad maliciosa tanto por parte del deudor principal como del futuro responsable, orientada a perjudicar el crédito tributario e impedir la actuación de la Administración mediante conductas dirigidas a la ocultación y vaciamiento patrimonial del obligado tributario. La STS 1928/2023 define claramente los requisitos que han de cumplirse, estableciendo lo siguiente:

“Se requiere, por tanto:

a) Un hacer activo: la actitud de causar o colaborar (al menos, con la presencia, de modo directo o bajo representación, en la Junta en que se acuerda el reparto de dividendos). Beneficiarse económicamente de los efectos del acuerdo, mediante la percepción de los dividendos no basta, por sí solo, para entender cumplido el elemento normativo cuyo verbo rector es el de causar o colaborar. Ello es así, en principio, a menos que constase positivamente, no por especulaciones o conjeturas, que esa propia abstención o desentendimiento forma parte de un plan o estrategia evasora concordada con otros socios para escudarse en el no hacer y lograr con ello, materialmente, el resultado evasor. Si bien cabe esa posibilidad teórica, aquí no se habría concretado en prueba alguna, de una mínima solidez, sobre la existencia de ese pactum scaeleris al que nos hemos referido, si bien a otros efectos, a la hora de acotar el sentido y finalidad del art. 42.2.a) LGT.

b) Además, se requiere la conciencia -probada- de que, con la participación en la Junta (que no consta), no solo se acuerda una distribución de beneficios, vía dividendos, sino una aspiración o intención eficiente de despatrimonialización de la sociedad. A tal efecto, el derecho de información de que goza el socio o partícipe no se traduce jurídicamente en un deber de información generador de responsabilidad, sino que constituye una garantía del socio minoritario frente a los administradores.

c) Incumbe a la Administración la carga -que no presenta dificultad especial, atendido el régimen de publicidad en el Registro Mercantil de los acuerdos sociales- de probar la participación (en la Junta) ..., el voto favorable a las decisiones adoptadas en ella y la concurrencia de los demás elementos objetivos y subjetivos que integran el tipo, entre otros, la presencia del elemento tendencial o intencional, por virtud de la cual la conducta -de aprobar el dividendo- se encamina de modo causal a privar o dificultar que el deudor principal haga frente a sus deudas tributarias, lo que al menos debería suponer una cierta previsión y representación suficiente de la relación causal clara e inequívoca entre el reparto de dividendos y ese designio legal de impedir la actuación de la Administración tributaria, a la vista de las dificultades de cobro de determinadas deudas. No puede ser objeto de presunción en contra del responsable.”

Regresando al caso objeto de análisis, la Administración denuncia la existencia de un reparto de dividendos efectuado en el año 2007, por un importe total de 57.576.369,64€, que constituye el fundamento principal de la derivación de responsabilidad. Según el criterio de la Administración Tributaria, dicho reparto representa un acto de vaciamiento patrimonial del obligado principal, que motiva y justifica la atribución de responsabilidad a D. Salazar.

Para determinar el cumplimiento de los requisitos anteriormente expuestos, resulta imprescindible examinar el reparto de dividendos realizado por la sociedad. Este reparto tuvo lugar en 2007, mientras que el procedimiento inspector no se inició hasta el año 2009. En consecuencia, al tratarse de un acto anterior al inicio del procedimiento, la Administración Tributaria debe acreditar la existencia de *consilium fraudis*, es decir, una conducta deliberada orientada a ocultar una deuda tributaria futura. En este sentido, no parece poder apreciarse esta intención fraudulenta, existiendo una serie de indicios que ponen de manifiesto una actuación conforme al ordenamiento jurídico vigente,

desplegando D. Salazar un nivel de diligencia adecuado para verificar el cumplimiento de la legislación y el ordenado reparto del dividendo.

En este contexto, no solo se recabó asesoramiento fiscal especializado, sino que además se planteó una consulta tributaria. Si bien el planteamiento de la conducta no excusa de una mala praxis tributaria, es un claro indicador de buena fe y ausencia de intención de ocultación, en la medida en que se hace pública la duda tributaria y se solicita una respuesta a la consulta vinculante emitida. La distribución de dividendos se efectúa de buena fe, bajo el entendimiento del administrador (D. Salazar) de que la operación se ajustó a la normativa aplicable y sin que existiera conciencia o intención de causar un perjuicio a la Hacienda Pública. En el momento en que se toma la decisión de reparto desde la perspectiva societaria, no existía indicio, conocimiento o previsión de que pudiera originarse una deuda tributaria como consecuencia de un procedimiento de inspección aún no iniciado.

Asimismo, el reparto de dividendos es plenamente coherente con el objeto social de Inversiones IA, siendo esta una entidad patrimonial dedicada a la tenencia de participaciones. En el marco de este tipo de entidades es muy habitual la obtención de dividendos de sus entidades participadas para el posterior reparto a los socios personas físicas. Esta decisión no es, por tanto, una práctica poco habitual o que pretenda ocultar bienes societarios, sino que es una decisión que se corresponde con el objeto social de la entidad tras la obtención de un dividendo como consecuencia de la desinversión en activos que no han cumplido su objetivo (en este caso, los terrenos vendidos).

Reforzando la explicación, la responsabilidad del artículo 42.2.a) no puede ser, en ningún caso, objetiva. Como señala la STS 538/2023 (concretamente, en el voto particular de esta sentencia), se han de verificar los siguientes elementos: *“1) La responsabilidad establecida en el artículo 42.2.a) LGT es **subjetiva**, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a prueba de la conducta y de la finalidad a que aspira. 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**. 3) No cabe considerar incurso 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, a menos que hubiese quedado probada de un modo preciso la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora, prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiriera dicha evasión.”*

Como se deriva de la jurisprudencia, el elemento intencional exigido por el artículo 42.2.a) LGT debe entenderse en un sentido estrictamente subjetivo, requiriendo de una finalidad específica de impedir o dificultar la actuación recaudatoria. No bastaría, por tanto, que la operación societaria objeto de análisis produzca como efecto una disminución del patrimonio del obligado tributario, sino que es necesario acreditar que la disminución del patrimonio estaba prevista y asumida conscientemente como parte de un plan para eludir el pago de una deuda tributaria.

Por todo ello, a la vista de que no concurren la totalidad de los elementos objetivos y subjetivos del tipo (principalmente, la concurrencia de una voluntad o intención maliciosa encaminada al vaciamiento patrimonial de Inversiones IA), existen argumentos para sostener que la derivación de responsabilidad a D. Salazar por la vía del artículo 42.2.a) no es adecuada a Derecho.

2. ¿Concurren los presupuestos exigidos por el artículo 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a D^a. Cristina? ¿Qué implicaciones tiene que fuera menor de edad en el momento de los hechos?

En la cuestión anterior se han analizado los requisitos que introduce el artículo 42.2.a) LGT para la derivación de responsabilidad, siendo estos la ocultación o transmisión de patrimonio del obligado tributario y la intención de impedir la recaudación de la Administración tributaria. No obstante, en el caso de D^a. Cristina nos encontramos ante un factor diferencial adicional que requiere de análisis previo para la determinación de su responsabilidad solidaria y es la minoría de edad en el momento en que se produjeron los hechos.

El artículo 42.2.a) LGT determina que, para su aplicación, es necesaria la concurrencia de la ocultación o transmisión de bienes “con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria”. Ello exige una voluntad, una intencionalidad o, al menos, una conciencia del perjuicio que puede causarse. La minoría de edad, no obstante, implica que D^a. Cristina carecía en el momento de capacidad de obrar plena para participar conscientemente en la operación de pago de dividendos, siendo su representante legal (su padre, en este caso), quien actuó en su nombre y representación.

Sobre la circunstancia de la minoría de edad, el Tribunal Supremo (TS), en las sentencias de 25 de marzo de 2021 (3172/2019), de 18 de junio de 2021 (2188/2020) y de 13 de diciembre de 2022 (404/2021), ha establecido que no es posible exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT a los menores de edad. En la primera de las sentencias citadas, en el fundamento jurídico quinto, el TS establece la siguiente doctrina:

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

Como puede derivarse de la sentencia, la razón para impedir la derivación se encuentra en que la conducta que la fundamenta exige la concurrencia necesaria de actividades, conductas u omisiones dolosas. La atribución de este tipo de conductas a los menores de edad es imposible por su condición de inimputabilidad, gozando de plena inmunidad frente a la derivación de responsabilidad.

En este sentido, la jurisprudencia del TS rechaza la posibilidad de trasladar al menor las consecuencias de los actos de ocultación o de transmisión de bienes realizados por su representante legal. La intencionalidad exigida por el artículo 42 LGT constituye un elemento subjetivo del tipo que solo puede atribuirse a quienes ostentan plena capacidad

de obrar y autonomía de la voluntad, características de las que carecen los menores de edad. Por tanto, D^a. Cristina no pudo participar activamente en las decisiones empresariales ni era consciente en ningún caso de las implicaciones fiscales de tales decisiones. Ello no impide que el menor pueda ostentar derechos y obligaciones derivados de su titularidad patrimonial, pero sin que pueda extenderse a su esfera jurídica la responsabilidad tributaria solidaria cuando esta se base en elementos de culpabilidad ajenos a su capacidad.

Por todo lo anterior, existen claros argumentos de defensa para rechazar la derivación del artículo 42.2.a) LGT a D^a. Cristina en sede administrativa y ante un procedimiento judicial.

3. ¿Qué efectos tiene en el acuerdo de derivación de responsabilidad el hecho de que se haya anulado la sanción de retenciones a cuenta del IRPF por la Audiencia Nacional?

La anulación de la sanción por retenciones a cuenta del IRPF (“Sanción Retenciones”) por sentencia firme de la AN produce un efecto directo y extintivo sobre el acuerdo de derivación de responsabilidad dictado frente a D. Salazar y D^a. Cristina. Este efecto tiene su origen en el principio de accesoriedad que rige la responsabilidad tributaria. Este principio implica que la obligación del responsable no tiene existencia autónoma, sino que depende de la validez y subsistencia de la obligación principal (ya sea de la deuda tributaria o de la sanción). En consecuencia necesaria, la anulación de la sanción (y, por consiguiente, la inexistencia de la infracción tributaria en lo que se refiere a la sanción por retenciones a cuenta del IRPF) imposibilita la derivación de la responsabilidad a D. Salazar en lo que se refiere a esa causa.

Para D. Salazar, la anulación tiene una incidencia significativa, en la medida en que se argumentó la derivación de la responsabilidad en base a dos vías distintas del artículo 42 LGT. En primer lugar, por aplicación del 42.1.a), en su condición de administrador que colaboró activamente en la comisión de las infracciones tributarias, se le exigió responsabilidad solidaria no solo por las liquidaciones del IS, sino también por las sanciones impuestas, entre ellas la mencionada Sanción Retenciones, por un importe de 7.133.706,14€. La anulación judicial firme de esta sanción extingue de pleno derecho esa parte derivada a D. Salazar, de modo que la Administración Tributaria no tiene derecho

a exigirle el pago de dicho concepto, debiendo minorarse la responsabilidad derivada en la cuantía relativa a la deuda y a la sanción derivadas de las retenciones del ejercicio 2007. Como se ha comentado anteriormente, el presupuesto de la derivación del artículo 42.1.a) implica la comisión de una infracción tributaria. Si desaparece el presupuesto habilitante, esto es, la sanción, ha de desaparecer necesariamente la totalidad de la responsabilidad derivada bajo este concepto.

II. Sobre el acuerdo de liquidación

1. ¿Está prescrito el derecho a liquidar de la Administración? ¿Son correctas las dilaciones imputadas a Inversiones IA?

La prescripción tributaria cumple una función esencial en el sistema tributario, garantizar la seguridad jurídica y evitar que la Administración mantenga abierta de forma indefinida sus procedimientos y poderes de inspección y liquidación. Este límite actúa como un mecanismo de equilibrio entre la potestad de autotutela de la Administración y el derecho del contribuyente a que su situación tributaria se estabilice y no sufra variaciones tras un plazo razonable. En este sentido, el derecho a liquidar de la Administración las deudas tributarias está sometido a un plazo general de prescripción establecido en el artículo 66 LGT, disponiendo la Administración de un plazo de prescripción de cuatro años para determinar la deuda tributaria mediante liquidación. El artículo 67.1 LGT concreta el inicio del cómputo de los plazos de prescripción en función del tipo de liquidación o de autoliquidación que corresponda.

Comenzando por el IS, el artículo 67 LGT establece que el cómputo del plazo de prescripción se inicia el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente liquidación o autoliquidación. El plazo reglamentario del IS (asumiendo que el ejercicio económico de la sociedad coincide con el año natural) finaliza el 25 de julio del año siguiente a la finalización del ejercicio social correspondiente. Por tanto, la declaración del IS correspondiente al ejercicio de 2004 debió presentarse dentro de los veinticinco primeros días naturales de julio de 2005 (entre el 1 de julio y el 25 de julio), iniciándose el cómputo del plazo de prescripción el 26 de julio de 2005. Sin mediar interrupciones, dicho plazo habría vencido cuatro años después, concretamente el 26 de julio de 2009. En el caso del IS de 2005, aplicando la anterior explicación, su prescripción se produciría el 26 de julio de 2010 y en el caso del IS de 2006 en el 26 de julio de 2011.

En lo relativo a las retenciones sobre el dividendo repartido en el ejercicio 2007, al abonarse un dividendo, la sociedad debe cumplimentar el Modelo 123, reportando aquellos rendimientos del capital mobiliario (en este caso, un dividendo) abonados a los socios de la entidad. Considerando que la actividad de la entidad es la tenencia de participaciones y que, por tanto, no realiza actividad económica generadora de ingresos ni está sujeta a obligaciones de facturación periódica, la obligación de presentación de

este modelo es trimestral, debiéndose presentar entre el día 1 y el día 20 de abril de 2007. El plazo de prescripción, por tanto, se iniciaría a partir del día 21 de abril de 2007, finalizando el 21 de abril de 2011.

Sin embargo, con fecha de 23 de julio de 2009 se notifica el inicio de un procedimiento inspector correspondiente a los ejercicios de 2004, 2005 y 2006 respecto del IS y sobre las retenciones practicadas en 2007. De conformidad con el artículo 68.1 LGT, el acto de inicio del procedimiento inspector interrumpe la prescripción. La liquidación que pone fin al procedimiento de inspección y determina las deudas tributarias por el IS y por las retenciones se notifica el 1 de septiembre de 2010.

Resulta de interés analizar si la duración del procedimiento inspector se ajusta a los plazos establecidos en la LGT. La LGT establece límites temporales a la actuación inspectora con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica del obligado tributario. En concreto, el artículo 150.1 LGT establece que el procedimiento inspector debe concluir en un plazo máximo de dieciocho meses a contar desde la notificación de inicio del procedimiento. Este plazo puede ampliarse a veintisiete meses en supuestos de especial complejidad, por ejemplo cuando la cifra neta de negocios del obligado supera un cierto volumen o cuando las actuaciones afectan a una pluralidad de tributos o de periodos impositivos.

No obstante de lo anterior, en el marco temporal en que sucede el caso de Inversiones IA es de aplicación una versión anterior de la LGT. Conforme al texto vigente entre el día 19 de julio de 2004 y el día 12 de octubre de 2015, el artículo 150.1 LGT establecía que *“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. 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 tanto, según este precepto, los trabajos del equipo de inspección no podrán superar los 12 meses establecidos para la duración del procedimiento. En caso de superarse este límite temporal, la consecuencia no sería la nulidad directa del procedimiento, sino que el inicio del procedimiento de inspección no paraliza la prescripción de los ejercicios

pasados, lo cual implicaría que una vez prescrito un ejercicio no cabría liquidar ningún concepto relativo a dicho ejercicio.

Dicho lo anterior, existe la posibilidad de superar el plazo del procedimiento en caso de que concurran dilaciones imputables al contribuyente, que se excluirían del cómputo del plazo. A este respecto, el artículo 104 del RD 1065/2007 establece lo siguiente sobre las dilaciones atribuibles al contribuyente: *“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.”*. Es relevante valorar la existencia de dilaciones imputables al contribuyente en la medida en que el plazo en el que se produce la dilación ha de excluirse del cómputo de los 12 meses.

En este sentido, la Diligencia Única de 14 de agosto de 2009 contiene la siguiente advertencia: *“puesto que no ha sido objeto de aportación la totalidad de los documentos requeridos en la comunicación, el tiempo que transcurra entre esta diligencia y el momento de aportación de esos documentos, se considera como dilación no imputable a la Administración.”*. La inspección se constituyó el 14 de agosto de 2009, actuando D. Salazar en representación de Inversiones IA y aportando una serie de documentos que habían sido solicitados mediante comunicación de inicio de actuaciones de comprobación el 23 de julio de 2009. D. Salazar aportó parte de la documentación, quedando pendiente de entrega los justificantes de 3 subcuentas de gastos, reiterando la inspección esta petición. La fecha original para la entrega de la documentación, según consta en la Diligencia Única era el día 6 de agosto de 2009.

Adicionalmente, se solicita la aportación de nuevos elementos, en concreto, la documentación justificativa del precio por metro cuadrado fijado para determinar el valor de transmisión de los terrenos aportados a Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. Se

establece la siguiente visita el día 31 de agosto de 2009, aportándose en esa fecha la documentación adicional solicitada y la documentación relativa a las tres subcuentas de gastos que quedaba pendiente de aportación.

Por tanto, se ha de valorar si el plazo de 17 días que transcurre entre el día siguiente a la fecha fijada para la comparecencia y entrega de documentación (14 de agosto de 2009) hasta el día de la aportación de la documentación justificativa de los gastos (31 de agosto de 2009) puede suponer una dilación no imputable a la Administración. La jurisprudencia es estricta en el cómputo de dilaciones no imputables a la Administración, exigiendo que concurra una motivación expresa, debiendo detallar la Administración qué documentación no se ha aportado, la relevancia de su importancia en el procedimiento y en qué medida el retraso en la aportación impidió el normal desarrollo de las actuaciones. A estos efectos, la STS de 4 de abril de 2017 (recurso número 2659/2016) establece que no es suficiente con afirmar genéricamente que existió una falta de aportación documental, sino que es preciso demostrar que dicha falta de aportación impidió proseguir la comprobación y que no cabe atribuir la dilación a deficiencias organizativas de la inspección.

Es cierto que el obligado no aportó la totalidad de la documentación, pero esto no impidió que la Administración continuase su labor, pues se aportó toda la documentación inicialmente solicitada salvo tres subcuentas de gasto, no relacionadas directamente con los hechos objeto de inspección. Asimismo, en términos de cuantía en el procedimiento, de considerarse no deducibles la totalidad de las subcuentas de gasto y aplicando un tipo impositivo del 25% sobre tales gastos, el incremento en cuota hubiese sido de 135.644,32€, una cuantía a añadir que resulta insignificante en comparación con la cuantía finalmente imputada, que ascendió a 52.807.654,66€.

Si bien no se dispone del acta ni de la liquidación, la diligencia de inspección no contiene motivación ni referencia alguna, más allá de la reiteración de la petición de documentación y la advertencia sobre la consideración de la dilación indebida. Por todo ello, no parecen cumplirse los requisitos establecidos por la jurisprudencia para la imputación de la dilación a Inversiones IA. Por tanto, el plazo de 17 días no debería reputarse como dilación no imputable a la administración y, en consecuencia, debe integrarse en el cómputo del plazo total.

Aplicando el marco normativo señalado al caso de Inversiones IA, el procedimiento inspector se notificó el 23 de julio de 2009, concluyendo con la notificación de las liquidaciones el 1 de septiembre de 2010. Su duración efectiva fue de trece meses y seis días, situándose por encima de los doce meses establecidos por el artículo 150.1 LGT. Ante ello, la consecuencia ya definida es la no interrupción del período de prescripción. Considerando que el acta de liquidación se dicta el 1 de septiembre de 2010 y que no se ha interrumpido la prescripción, los períodos impositivos del IS de 2004 y 2005 quedarían prescritos, al superarse el plazo de prescripción de cuatro años – el IS de 2004 prescribió en julio de 2009 y el IS de 2005 prescribió en julio de 2010, ambas fechas anteriores a la notificación del acta de liquidación.

En el marco del procedimiento judicial seguido por Inversiones IA se alegó la prescripción del ejercicio 2004 tanto en el recurso ante el TEAC como ante la Audiencia Nacional, que termina estimando la anulación de la sanción por retenciones, pero desestimando el resto de las pretensiones de Inversiones IA, entre ellas la pretensión sobre la prescripción.

Pese a que el procedimiento del deudor principal no tuviese éxito en lo relativo a lograr la declaración de la prescripción del ejercicio 2004, en el marco de un procedimiento de derivación, el artículo 174.5 LGT habilita a que *“en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación”*.

Por tanto, los responsables pueden atacar las liquidaciones y sanciones que en su día se notificaron a Inversiones IA (en este caso, alegando la prescripción de los ejercicios de 2004 y 2005) y, en caso de prosperar las alegaciones, se produciría la anulación de la declaración de responsabilidad, pese a que las liquidaciones y sanciones mantengan su vigencia y validez frente al deudor principal.

Analizada la fase de inspección y liquidación, es necesario detenerse en la segunda particularidad del caso planteado, esto es, la derivación de responsabilidad. La derivación

de responsabilidad constituye un procedimiento marcado por unas características y plazos propios. De conformidad con el artículo 67 LGT el cómputo de los cuatro años de prescripción para la derivación de responsabilidad comenzará a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. La liquidación al deudor principal (Inversiones IA) se notificó el 1 de septiembre de 2010, mientras que los acuerdos de sanción se notifican el 31 de octubre de 2010. Dado que el acuerdo de derivación fue notificado el 26 de enero de 2013, no habría prescrito el derecho para ejercitar la acción de derivación de responsabilidad.

En el caso de la responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT, al no exigir la existencia de una infracción tributaria como presupuesto habilitante, el período de pago voluntario (artículo 62 LGT) finalizaba el 20 de octubre de 2010, al haberse notificado entre los primeros quince días del mes anterior. Por tanto, el plazo de prescripción comenzó a contarse desde el 21 de octubre de 2010, finalizando en octubre de 2014. De nuevo, al notificarse el acuerdo de derivación en enero de 2013, no estaría tampoco prescrito el derecho de la Administración Tributaria a declarar la responsabilidad por este motivo.

III. Sobre el procedimiento

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

Respecto del recurso de alzada, el artículo 241.1 LGT establece que el recurso de alzada ordinario debe interponerse en el plazo de un mes, contado desde el día siguiente de la resolución recurrida. En términos similares se pronuncia el artículo 122 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), reiterando que el plazo general para la interposición de recurso frente a actos expresos es de un mes. Trascurrido ese plazo sin interposición de recurso, la resolución será firme a todos los efectos.

Una primera lectura de los hechos objeto de análisis puede llevar a sostener que el recurso interpuesto el 24 de mayo de 2015 frente a la resolución del TEARM, notificado al Director del Departamento de Inspección Tributaria el día 6 de mayo de 2015, fue presentado dentro de plazo al no haber transcurrido un mes completo entre el 6 de mayo y el 24 de mayo. Sin embargo, la clave interpretativa reside en determinar cuál es el momento en que se produce realmente la notificación de la resolución cuando el recurrente es un órgano de la propia Administración. La jurisprudencia del TS ha determinado en numerosos pronunciamientos la vigencia del principio de personalidad jurídica única de la Administración, rechazando que los plazos para recurrir puedan extenderse en virtud de retrasos o incomunicaciones entre órganos administrativos. A estos efectos cabe resaltar que la notificación de la resolución se produce el 2 de febrero de 2015 a través de la Oficina de Relación con los Tribunales (en adelante, ORT).

En este sentido, la STS de 14 de julio de 2022 (1025/2022) ha fijado doctrina en los siguientes términos: *“fijando como doctrina que, a los efectos del 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, de modo que, si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.”*

De la exposición anterior se deriva, por tanto, que el dies a quo para el cómputo del plazo del recurso de alzada no es la notificación interna realizada al órgano directivo que ostenta la legitimación formal para presentar el recurso, sino que es el momento en que la resolución se recibe en cualquier oficina, unidad u órgano de la Administración competente para su ejecución. Como resultado de esta doctrina jurisprudencial, la Administración no puede beneficiarse de sus propios procedimientos internos de comunicación para ampliar plazos en perjuicio del obligado tributario. Es más, la propia Dependencia Regional de Inspección dicta el 27 de abril de 2015 un acuerdo de ejecución que anula el acuerdo de derivación de responsabilidad, días antes de la supuesta notificación al Director del Departamento de Inspección (6 de mayo de 2015).

Regresando al caso del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección, la resolución del TEARM tuvo entrada en la ORT el 2 de febrero de 2015. Conforme al criterio jurisprudencial expuesto anteriormente, el cómputo del plazo debe comenzar el 3 de febrero de 2015, finalizando el 3 de marzo de 2015. El recurso de alzada fue interpuesto el 24 de mayo de 2015, cuando el plazo había vencido sobradamente. La notificación posterior al Director no afecta ni tiene relevancia a efectos de este cómputo dado que la Administración tuvo conocimiento meses antes.

El principio de buena administración impone a los poderes públicos la obligación de organizar sus procedimientos internos de forma que no se produzca un perjuicio injustificado para los ciudadanos. Por ello y como se ha visto en la jurisprudencia analizada, los defectos en la circulación interna de documentación y notificación no pueden repercutir en el cómputo de los plazos de impugnación. Aceptar lo contrario supondría permitir a la Administración la ampliación discrecional de los plazos legales, vulnerando los principios de tutela judicial efectiva, igualdad y seguridad jurídica. En consecuencia, no puede sino concluirse que el recurso de alzada fue presentado extemporáneamente y no cabe su admisión.

2. ¿Acredita la notificación adjunta la interposición del recurso de alzada?

La exposición de hechos del caso incluye dos Anexos. El Anexo I corresponde a una diligencia de inspección, mientras que el Anexo VI recoge una remisión interna dentro de la Administración de un fallo del TEARM.

En relación con el Anexo I, este no guarda relación con la cuestión planteada ni acredita en modo alguno la interposición de un recurso de alzada. Se trata simplemente de una diligencia de inspección, donde se deja constancia de la documentación aportada por Inversiones IA, la documentación pendiente de entrega y la fijación de la siguiente visita, que tendrá lugar en la oficina de la Inspección.

Por otra parte, el Anexo VI contiene una comunicación administrativa que informa de la emisión de una resolución en un recurso económico-administrativo. El documento es firmado por María Porta Jurado, jefa del Departamento de Secretariado del TEARM y el receptor es el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, fechándose la entrada el 9 de mayo de 2015.

Resulta de interés a efectos de este tipo de notificaciones la STS 1930/2023, donde se analiza una notificación análoga y sus efectos en la fijación del *dies a quo* para la presentación del recurso de alzada. En su fundamento de derecho segundo recoge lo siguiente:

“El día 24 de marzo de 2015, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

A dicho recurso se acompañó copia de la notificación efectuada en fecha 6 de marzo de 2015, en la que se puede leer lo que parece ser la notificación de una resolución relativa a la reclamación económico-administrativa de otro contribuyente (1_COPIA DOCUMENTACION DEL EXPT. ADVO EN PAPEL DEL RG6112015): "Tengo el honor de elevar a V.I. copia de fallo dictado por este Tribunal con fecha 26/10/2014 en la reclamación promovida por: GRANDES AREAS COMERCIALES DE ARAGON SA a los efectos establecidos en los artículos 241, 242 y 243 de la Ley 58/03 de 17 de diciembre General Tributaria".

La notificación que nos ocupa es idéntica en su estructura, variando exclusivamente el nombre del contribuyente. Recordemos, a efectos prácticos, la secuencia temporal del caso. D. Salazar y D^a. Cristina recurrieron en reposición y, posteriormente, ante el TEAR, que estimó sus pretensiones mediante una resolución dictada el 28 de diciembre de 2014. Esta resolución fue notificada en la Oficina de Relación con los Tribunales el día 2 de

febrero de 2015. El recurso de alzada se presentó el día 24 de mayo de 2015. Como hemos establecido en el apartado anterior, la doctrina del TS es clara en la determinación del *dies a quo*, citando la STS de 14 de julio de 2022 o la aquí mencionada STS 1930/2023, en las que se establece que en virtud del principio de buena administración la notificación interna no tiene efecto alguno en la determinación del *dies a quo*, que se inicia con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales o en cualquier otro departamento, oficina o dependencia que la haya recibido a efectos de su ejecución.

Además, como en el caso analizado por la STS 1930/2023, el propio Tribunal alude a que la notificación que se presenta viene referida a otro contribuyente, GRANDES ÁREAS COMERCIALES DE ARAGÓN, que nada tiene que ver con el contribuyente del caso enjuiciado, cuyo nombre es ANCA CORPORATE, S.L. En el caso que nos atañe, ocurre exactamente lo mismo en la notificación adjunta como Anexo VI. Se contiene la siguiente expresión: “Tengo el honor de elevar a V.I. copia de fallo dictado por este Tribunal con fecha 20 de diciembre de 2014 en la reclamación promovida por: Grandes Áreas Comerciales de Mallorca S.A. a los efectos establecidos en los artículos 241, 242 y 243 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria”.

De nuevo, como ocurría en la STS 1930/2023, la notificación se refiere a un obligado tributario, Grandes Áreas Comerciales de Mallorca, S.A., distinto a Inversiones IA, obligado tributario principal en el caso y distinto también a D. Salazar o D^a. Cristina, ante los cuales se dirige el procedimiento de derivación de responsabilidad.

Ante estas evidencias, que ponen de manifiesto un intento de la Administración Tributaria de retrasar el cómputo del *dies a quo* para alegar la presentación del recurso de alzada en plazo, parece evidente que ni el recurso fue presentado en plazo, ni la notificación recogida en el Anexo VI es acreditativa de la presentación de un recurso de alzada.

Para poder acreditar la correcta interposición sería necesario conservar el justificante de registro, con el sello o resguardo de entrada del registro del órgano administrativo donde se presente el escrito (en este caso, si bien se trata de un recurso de alzada, la presentación se realizará ante el TEAR o TEAL que dictó la resolución ahora recurrida) y, en caso de realizarla por medios telemáticos, el recibo electrónico generado por la plataforma correspondiente, con su fecha y hora de presentación. Al no constar esta documentación no tenemos evidencia suficiente que acredite la presentación del recurso.

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

La responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42 LGT implica que la Administración Tributaria puede exigir la totalidad de la deuda a cualquiera de los responsables declarados, sin necesidad de dirigirse previamente contra el deudor principal. Ello implica que no es necesario obtener una declaración de fallido del deudor principal, requisito de obligado cumplimiento en los supuestos de derivación subsidiaria del artículo 43 LGT. La posición del deudor solidario se equipara a la del deudor principal, pudiéndose exigir la totalidad del importe a cualquiera de los deudores solidarios.

Las consecuencias de la estimación de los recursos interpuestos por otros responsables solidarios dependen del motivo que justifique la estimación. En este sentido, pueden producirse motivos comunes u objetivos que afecten a la totalidad de los deudores o motivos subjetivos que afecten a un deudor o grupo de deudores, pero no a la totalidad.

Comenzando por el primer motivo, si el recurso de otro deudor solidario fuese estimado por razones que afectasen a la validez, existencia o cuantía de la deuda principal, los efectos de esa estimación se extenderían al resto de responsables solidarios, en este caso a D. Salazar y D^a. Cristina. Como se ha reiterado en anteriores respuestas, la responsabilidad solidaria tiene carácter accesorio con respecto de la obligación principal. Si esta desaparece, se modifica o se reduce, necesariamente se producirá el efecto correlativo en la responsabilidad de los deudores solidarios.

Entre los supuestos que darían lugar a esta consecuencia cabe citar, por ejemplo, la anulación de la liquidación original del IS o de las Retenciones e Ingresos a Cuenta, ya sea por la existencia de un defecto de forma sustancial o por razones de fondo; la prescripción del derecho de la Administración a liquidar o a exigir el pago de la deuda; o la declaración de inexistencia de la infracción tributaria imputada a Inversiones IA. En todos estos ejemplos la deuda principal, en cuanto presupuesto necesario para la derivación de responsabilidad, quedaría extinguida o reducida y, por tanto, debería producirse el efecto correlativo sobre la responsabilidad solidaria de D. Salazar y de D^a. Cristina.

Por otra parte, siendo frecuente en procedimientos de derivación que exigen de un presupuesto subjetivo, podría ocurrir que se estime un recurso de un responsable solidario, pero que dicha estimación obedezca a motivos personales o subjetivos. En este supuesto, los efectos de la estimación no se proyectarían sobre los restantes responsables solidarios, en la medida en que la desaparición de la responsabilidad se debe a circunstancias subjetivas del responsable solidario que no pueden extenderse al resto y que no afectan a la validez o vigencia de la deuda tributaria.

Esto ocurriría, por ejemplo, si el procedimiento de derivación de responsabilidad de ese otro responsable adoleciera de algún vicio de notificación o tramitación que solo le afectara a él; si se apreciara la prescripción del derecho de la Administración a exigirle responsabilidad por circunstancias o causas individuales; o si concurriera una causa personal de exoneración no extensible a los demás. En estos supuestos, la obligación de D. Salazar y de D^a. Cristina permanecería íntegra, pudiendo la Administración Tributaria exigirles el pago total de la deuda pendiente (respetando los límites concretos de sus respectivos procedimientos de derivación), sin perjuicio de las acciones internas de repetición o de reembolso que pudieran ejercitar contra otros codeudores.

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

El marco de la responsabilidad solidaria genera dos tipos de relaciones con incidencia jurídica. Por un lado, existe una relación externa de los responsables solidarios con la Administración Tributaria, originada por la deuda que tienen aquellos con la Administración y, por otro lado, una relación interna entre los responsables solidarios, que genera obligaciones y efectos entre ellos.

Partiendo de la primera perspectiva, la relación con la Administración Tributaria, la consecuencia inmediata y más favorable del pago de la deuda es la extinción total de la deuda para el resto de los responsables solidarios. Si un tercer responsable solidario abona la totalidad de la deuda, esta quedaría extinguida para D. Salazar y D^a. Cristina. La explicación radica en el principio general que rige las obligaciones solidarias, una vez satisfecha la deuda principal por cualquiera de los obligados, el crédito se considera extinguido y la Administración carece de fundamento jurídico para exigir el pago al resto de responsables. El pago de uno de los responsables libera automáticamente a los demás.

La Resolución del TEAC 3777/2016 es clara en la aplicación de este criterio, reconociendo que, *“si la Administración tributaria procede al cobro de la deuda del deudor principal con cargo a un responsable, la Administración cesará el cobro respecto al resto de responsables, dado que se ha procedido al cobro de la deuda, y deberá dejar sin efecto las medidas cautelares dictadas contra los mismos”*.

Ahora bien, como se ha anticipado, junto a la relación externa existente entre los responsables y la Administración Tributaria, existe también una relación interna entre los propios responsables solidarios. En el marco de esta relación interna, el pago de la deuda por uno de ellos genera una nueva obligación jurídica. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 41.6 de la Ley General Tributaria, y en remisión supletoria a la legislación civil en materia de obligaciones solidarias, el responsable que hubiere satisfecho la totalidad de la deuda adquiere el derecho de repetición o reembolso frente al deudor principal.

En este ámbito interno, la obligación deja de tener naturaleza solidaria para convertirse en una obligación mancomunada o parciaria, de modo que el responsable que ha efectuado el pago no puede reclamar a los demás el total de la deuda, sino únicamente la cuota que les sea imputable conforme a la relación jurídica existente entre ellos. De no existir pacto, disposición o criterio legal específico que determine dicha proporción, se presume —en aplicación de los principios generales del Derecho civil— que la deuda se divide a partes iguales entre todos los responsables.

En este ámbito interno, si imaginamos que un tercer responsable solidario abona la totalidad de la deuda, ese deudor podría reclamar directamente la totalidad de lo abonado al deudor principal (Inversiones IA) o podría reclamar la parte correspondiente al resto de deudores (en nuestro caso, a D. Salazar y a D^a. Cristina) y luego, tras el pago al deudor que abonó la deuda, cada uno dirigiría su acción contra el deudor principal.

BIBLIOGRAFÍA:

Legislación:

- Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. BOE de 2 de julio de 1985.
- Ley 29/1988, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. BOE de 14 de julio de 1988.
- Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. BOE de 8 de enero de 2000.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE de 18 de diciembre de 2003.
- Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. BOE de 2 de octubre de 2015
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria. BOE de 5 de septiembre de 2007.
- Real Decreto 434/2024, de 30 de abril, por el que se aprueba el Arancel de Derechos de los Procuradores. BOE de 1 de mayo de 2024.

Sentencias y resoluciones:

- Sentencia del Tribunal Supremo 600/2017 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 4 de abril de 2017 (recurso 2659/2016). ECLI:ES:TS:2017:1299.
- Sentencia del Tribunal Supremo 440/2021 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 25 de marzo de 2021 (recurso 3172/2019). ECLI:ES:TS:2021:1158.
- Sentencia del Tribunal Supremo 880/2021 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 18 de junio 2021 (recurso 2188/2020). ECLI:ES:TS:2021:2573.
- Sentencia del Tribunal Supremo 1463/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 5 de noviembre de 2020 (recurso 1569/2018). ECLI: ES:TS:2020:3742.
- Sentencia del Tribunal Supremo 1025/2022 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 18 de julio de 2022 (recurso 7457/2019). ECLI: ES:TS:2022:3076.

- Sentencia del Tribunal Supremo 1640/2022 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 13 de diciembre de 2022 (recurso 404/2021). ECLI:ES:TS:2022:4583.
- Sentencia del Tribunal Supremo 142/2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 7 de febrero de 2023 (recurso 109/2021). ECLI:ES:TS:2023:408.
- Sentencia del Tribunal Supremo 538/2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 28 de abril de 2023 (recurso 546/2021). ECLI:ES:TS:2023:1848.
- Sentencia del Tribunal Supremo 566/2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 9 de mayo de 2023 (recurso 3267/2019). ECLI:ES:TS:2023:1930.
- Sentencia del Tribunal Supremo 594/2025 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 20 de mayo de 2025 (recurso 3452/2023). ECLI:ES:TS:2025:2161.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (Sala Tercera), de 24 de septiembre de 2019 (recurso 4828/2016). Recuperado de: [enlace](#).
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 20 de diciembre de 2016 (recurso unificación de Doctrina 3770/2016). Recuperado de: [enlace](#).