



COMILLAS

UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

TRABAJO FINAL DE MÁSTER - DERECHO TRIBUTARIO

Autor: Sergio González de Chaves Hernández
Tutor: Raúl Salas Lucía

Abreviaturas:

AN	Audiencia Nacional
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
IA	Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
RD	Real Decreto
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEARM	Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid
TS	Tribunal Supremo

Resumen:

El Trabajo Final de Máster tiene por objeto el análisis jurídico de los acuerdos de derivación de responsabilidad solidaria dictados por la Administración tributaria contra D. Salazar y D.^a Cristina, en relación con varias actuaciones realizadas por la sociedad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. El estudio aborda tanto las cuestiones procesales como los aspectos sustantivos y procedimentales de la responsabilidad tributaria, a la luz de la normativa vigente y de la jurisprudencia más relevante.

En primer lugar, se examinarán las cuestiones procesales relativas a la interposición del recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, por parte de los procuradores, concluyéndose la necesidad preceptiva de intervención de abogado y procurador, así como el régimen de notificaciones aplicable y la determinación de los honorarios conforme al arancel de la procura.

Por otro lado, se analizarán una serie de preguntas desde la perspectiva de un abogado, el punto de vista sustantivo, el trabajo analiza la procedencia de la derivación de responsabilidad al amparo de los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la Ley General Tributaria. En relación con D. Salazar, se concluye que no concurren los presupuestos legales ni jurisprudenciales exigidos para imputarle responsabilidad solidaria, al no acreditarse una conducta activa, dolosa o negligente dirigida a impedir la actuación de la Administración tributaria, ni la existencia de una infracción tributaria firme, reforzándose esta conclusión por la anulación de las sanciones por parte de la Audiencia Nacional.

Respecto de D.^a Cristina, se pone de manifiesto la improcedencia de la derivación de responsabilidad, dado que era menor de edad en el momento de los hechos. La jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central excluyen expresamente la posibilidad de exigir responsabilidad solidaria a menores en supuestos que requieren la concurrencia de dolo o intención.

Finalmente, se analizan cuestiones procedimentales relevantes, como la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por el órgano administrativo y los efectos de la estimación de procedimientos de otros responsables solidarios y del pago de la deuda por terceros. El trabajo concluye resaltando la necesidad de una aplicación restrictiva y garantista de la responsabilidad tributaria solidaria, en respeto a los principios de culpabilidad, seguridad jurídica y tutela de los derechos fundamentales del contribuyente.

Executive Summary

The Master's Final Project aims to carry out a legal analysis of the decisions on the imposition of joint and several tax liability issued by the Tax Administration against Mr. Salazar and Ms. Cristina, in relation to various actions carried out by the company Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. The study addresses both procedural issues and the substantive and procedural aspects of tax liability, in light of the applicable legislation and the most relevant case law.

First, the procedural issues relating to the filing of the contentious-administrative appeal before the National High Court by court representatives are examined, concluding that the intervention of both a lawyer and a court agent is mandatory, as well as analyzing the applicable notification regime and the determination of fees in accordance with the statutory court agents' fee schedule.

Secondly, a series of questions are analyzed from the perspective of a lawyer. From a substantive point of view, the paper examines the grounds for the imposition of joint and several liability under Articles 42.1(a) and 42.2(a) of the General Tax Law. With regard to Mr. Salazar, it is concluded that the legal and jurisprudential requirements necessary to attribute joint and several liability are not met, since there is no evidence of active, intentional or negligent conduct aimed at obstructing the actions of the Tax Administration, nor of the existence of a final tax infringement. This conclusion is further reinforced by the annulment of the penalties by the National High Court.

With respect to Ms. Cristina, the impropriety of imposing liability is highlighted, given that she was a minor at the time the events occurred. The case law of the Supreme Court and the doctrine of the Central Economic-Administrative Court expressly exclude the possibility of imposing joint and several liability on minors in cases requiring intent or willful misconduct.

Finally, relevant procedural issues are analyzed, such as the statute of limitations on the Administration's right to assess tax liabilities, the untimely filing of the administrative appeal by the administrative body, and the effects of the favorable resolution of proceedings concerning other jointly liable parties and of the payment of the debt by third parties. The paper concludes by emphasizing the need for a restrictive and rights-

protective application of joint and several tax liability, in compliance with the principles of culpability, legal certainty, and the protection of the taxpayer's fundamental rights.

Palabras clave:

Responsabilidad tributaria solidaria, derivación de responsabilidad, Ley General Tributaria (LGT), Artículos 42.1.a) y 42.2.a) LGT, Procedimiento contencioso-administrativo, Audiencia Nacional, Tribunal Supremo, Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), Culpabilidad y principio de buena fe, Presunción de inocencia, Menor de edad e inimputabilidad, Infracción y sanción tributaria, Anulación de sanciones, Prescripción tributaria, Recurso de alzada, Jurisprudencia tributaria, Garantías del contribuyente, Seguridad jurídica.

Keywords:

Joint and several tax liability, Derivation of tax liability, General Tax Law (Spanish LGT), Articles 42.1(a) and 42.2(a) of the General Tax Law, Contentious-administrative procedure, National High Court (Audiencia Nacional), Supreme Court, Central Economic-Administrative Court (TEAC), Culpability and principle of good faith, Presumption of innocence, Minor and legal incapacity, Tax infringement and tax penalty, Annulment of tax penalties, Statute of limitations in tax matters, Administrative appeal (appeal to a higher authority), Tax case law, Taxpayer safeguards, Legal certainty.

Índice:

PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA PROCURA:	6
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?	6
2. En el supuesto de no ser preceptiva la intervención de procurador, ¿de qué modo se notificarán las actuaciones?	6
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?	7
PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA ABOGACÍA:	7
4. ¿Concurren los presupuestos exigidos por el artículo 42.1.a) LGT y 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a D. Salazar. ¿Qué consecuencias tiene en la culpabilidad no haber actuado conforme a la consulta planteada?	7
5. ¿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?	10
6. ¿Qué efectos tiene en el acuerdo de derivación de responsabilidad el hecho de que se haya anulado la sanción de retenciones a cuenta del IRPF por la AN?	12
7. ¿Está prescrito el derecho a liquidar de la Administración? ¿Son correctas las dilaciones imputables a IA?	13
8. ¿Se interpuso en plazo el recurso de alzada por el director del Departamento de Inspección financiera y tributaria?	15
9. ¿Acredita la notificación adjunta la interposición del recurso de alzada?	17
10. ¿Qué implicaciones tiene para D. Salazar y D.ª Cristina la estimación de los procedimientos de otros responsables solidarios?	17
11. ¿Qué implicaciones tiene para D. Salazar y D.ª Cristina el pago de la deuda por otros responsables solidarios?	18

PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA PROCURA:

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

Para interponer el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, D. Salazar y Doña Cristina necesitaron estar defendidos por abogado y representados por procurador tal y como establece el artículo 23.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante LJCA) *“En sus actuaciones ante órganos colegiados, las partes deberán conferir su representación a un Procurador y ser asistidas por Abogado.”*¹

- En el supuesto de no ser preceptiva la intervención de procurador, ¿de qué modo se notificarán las actuaciones?**

En el supuesto de no ser preceptiva la intervención de procurador (lo cual no se aplica en este caso, dado que sí es preceptiva), se notificarán las actuaciones de manera electrónica de conformidad con el artículo 162² de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, LEC), tal y como dispone el artículo 155 de la misma ley.

Así mismo, el precepto, concretamente el punto 2, establece la manera de la comunicación dependiendo en el momento en que se encuentre el procedimiento.

Si se trata del primer emplazamiento o citación al demandado, se podrá practicar por remisión a su domicilio, o en forma telemática, de conformidad con el artículo 155.2.a) LEC, este producirá efectos procesales sólo en caso de ser aceptado voluntariamente por su destinatario, no obstante, en caso de no constar la recepción por el destinatario en el plazo de tres días, se practicará por remisión al domicilio.

Por otro lado, si el acto de comunicación, no siendo el primer emplazamiento o citación, tuviese por objeto la realización o intervención personal de las partes en determinadas actuaciones procesales, se practicará en los términos del apartado a), excepto que el interviniente no obligado a ello haya optado previamente por el uso de medios electrónicos, en cuyo caso se estará a lo establecido en el apartado c) para estos supuestos.

Por último el apartado c) establece que en el caso de actos de comunicación distintos de los previstos en los puntos a) y b), las comunicaciones efectuadas surtirán plenos efectos en cuanto se acredite la correcta remisión de lo que haya de comunicarse a cualquiera de los lugares que se hayan designado como domicilio aunque no conste su recepción por el destinatario, o cuando el destinatario, sin estar obligado, haya optado por el uso de medios

¹ Artículo 23.2 LRJCA

² Artículo 155 LEC

electrónicos y la comunicación se haya remitido en los términos previstos en el artículo 162, habiendo transcurrido tres días sin que el destinatario acceda 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?

El Real Decreto 434/2024, de 30 de abril, por el que se aprueba el arancel de derechos de los profesionales de la Procura, fija y establece los honorarios máximos posibles para los procuradores, no obstante, existe libertad para fijar precios por debajo de los máximos establecidos.

El artículo 69.1, establece que, los profesionales de la Procura en toda clase de recursos o procesos contencioso-administrativos en los que intervengan ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo o ante las Salas de esta jurisdicción, devengarán sus derechos con arreglo al artículo 2.

La cuantía se determinará conforme a lo dispuesto en las reglas contenidas en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Así mismo el artículo 2, determina la escala de precios con el límite máximo, para procedimientos de cuantía determinada.

Para el caso que nos ocupa, la cuantía será el resultado de la aplicación de la escala para la máxima cuantía que se establece en 600.000€ por la que el procurador tendrá derecho a percibir 2.079,53€, sin embargo, como la cuantía del caso es superior a este importe, se añadirán 15,17€ por cada 6.000€ que exceda de los 600.000€.

Por ello, dado que, dado que la cuantía de la sanción ante la Audiencia Nacional es de 52.878.654,66€ los honorarios máximos ascenderían a 134.077,88€.

PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA ABOGACÍA:

Sobre el acuerdo de derivación de responsabilidad en sí mismo considerado

4. ¿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?

El artículo 42 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, recoge quienes serán responsables solidarios de la deuda tributaria, concretamente en el apartado 1.a) establece:

“Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.”³

Este artículo recoge elementos esenciales sobre la conducta punible, correspondiendo ésta a un comportamiento humano activo u omisivo, así como una conducta dolosa, entendiendo esta como una intención deliberada de impedir la actuación de la Administración en cuanto a la recaudación de deudas tributarias se refiere. Así mismo el Tribunal Supremo en la Sentencia 3673/2023, de 20 de septiembre de 2023 ha establecido los requisitos para la derivación de responsabilidad solidaria.

La necesidad de un hacer activo, entendiendo este concepto como:

“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.”⁴

También refuerza que se requerirá la conciencia probada de que, con la participación en la Junta no solo se acuerda la distribución de beneficios, vía dividendos, sino una aspiración o intención eficiente de despatrimonializar la sociedad.

“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 participe no se traduce jurídicamente en un deber de información generador de responsabilidad, sino que constituye una garantía del socio minoritario frente a los administradores.”⁵

Por último, el tribunal establece que incumbe a la Administración la carga de probar la participación de D. Salazar en la junta, así como su implicación en las decisiones tomadas por ella.

Además de la culpabilidad que, será necesario que exista al menos la simple negligencia, estableciendo que la simple negligencia ha de entenderse como descuido, actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública.

“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

³ Art. 42.1.a) LGT

⁴ STS, 3673/2023 de 20 de septiembre de 2023

⁵ STS, 3673/2023, de 20 de septiembre de 2023

participación de SUNON 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, base de la responsabilidad objetiva, 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.”⁶

Otro de los aspectos a mencionar sería el principio de buena fe de los contribuyentes, recogido en el Código Civil, en la Ley Orgánica del Poder Judicial y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, este se presume y exime de incurrir en una infracción tributaria, y por lo tanto ello no puede significar desde luego la supresión de un derecho fundamental como la presunción de inocencia.

Por todo ello, no puede haber una derivación de responsabilidad por el artículo 42.1.a) dado que la Audiencia Nacional estableció que no existía una infracción tributaria por parte de Don Salazar, anulando las sanciones, en caso de que existiera una infracción tributaria, el causante de ella sería directamente Inversiones IA, y no el señor Salazar, puesto que la decisión tomada fue a raíz de un razonamiento lógico en base a el tipo de sociedad que se trataba.

Por otro lado, en cuanto al supuesto del artículo 42.2.a), hace referencia a las personas o entidades 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. Este exige una intención manifiesta de impedir o dificultar el cobro por parte de la Administración tributaria. A la sociedad se le recrimina la venta de los terrenos y su posterior reparto de dividendos con los ingresos obtenidos de ellas, siendo una actuación totalmente lícita y válida de acuerdo con el objeto social de la sociedad (tenencia de participaciones). Esta no pretende el desarrollo de una actividad económica directa, sino la gestión de sus inversiones con el fin de aumentar su valor. Por lo que el Señor Salazar no responde a una intención de dificultar el cobro de la deuda, sino que se trata de una decisión empresarial habitual en una Holding.

Por último, tampoco cabe el artículo 42.2.a), puesto que tampoco se cumplen con los requisitos de intención dolosas exigidos, ya que este actuó como se ha mencionado anteriormente de acuerdo con las prácticas normales de una sociedad de sus características, además de que este precepto exige una conciencia y grado de colaboración en la comisión de la infracción tributaria que no se produjeron.

⁶ STS, 3673/2023, de 20 de septiembre de 2023

5. ¿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?

El artículo 42.2 LGT establece que responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria que esté pendiente, y en su caso, de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, en el caso de que procedan hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

En la letra a) refiere, que las personas o entidades 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.⁷

Dª. Cristina posee un 2% de participaciones de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. y en el momento que se procede a realizar el reparto de dividendo era menor de edad, factor de especial transcendencia. El Tribunal Supremo estableció la siguiente doctrina jurisprudencial en base a este artículo, en la Sentencia 4583/2022 de 13 de diciembre de 2022.

Primero, no cabe exigir la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) a un menor de edad, en ningún caso.

“(...), 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.”⁸

Segundo, el dolo o intención que se exige para el sustento de la posición de causante o colaborador, no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable y carece de capacidad de obrar.

“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

⁷ Artículo 42.2.a) LGT

⁸ STS, 4583/2022, de 13 de diciembre de 2022

negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones (...)”⁹

Además de esto, la imposición de sanciones a un menor de edad vulneraría el principio de personalidad de las penas y sanciones, recogidas en el artículo 25 de la Constitución Española, que exige culpabilidad y garantías penales. Sentencia del Tribunal Supremo 440/2021, de 25 de marzo de 2021.

“Pues bien, según muy reiterada y conocida doctrina jurisprudencial nuestra, la extensión a una persona ajena a la relación tributaria y a la capacidad económica gravada, de una sanción, fruto de la infracción cometida por otro, es también una sanción y le son exigibles, por imperativo constitucional (art. 25 CE), las garantías penales de legalidad, tipicidad y culpabilidad, así como el derivado del principio de personalidad de la pena.

En otras palabras, aquí se ha trasladado a la menor la responsabilidad subjetiva, por causar o colaborar en las infracciones cometidas por el deudor, por el importe, entre otras deudas, de sanciones de multa, prescindiendo de todo elemento subjetivo, que la ley exige cuando limita esta clase de responsabilidad a quien obra maliciosamente, atributo o elemento subjetivo del que, por definición, están excluidos los menores de edad.”¹⁰

El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en la resolución 5085/2021 también se refirió a la responsabilidad solidaria en los menores de edad como:

“No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5.a) de la LGT, ni tampoco la del artículo 42.2.a), 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 (...).”¹¹

Por todo lo expuesto, en base a la jurisprudencia y la doctrina expuestas, no cabe la derivación de la responsabilidad del artículo 42.2.a) a Dña. Cristina.

⁹ STS, 4583/2022, de 13 de diciembre de 2022

¹⁰ STS, 440/2021, de 25 de marzo de 2021

¹¹ Resolución TEAC 5085/2021 de 21 de junio de 2022

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

El artículo 183 LGT, establece que, para poder imponer una sanción será necesario que exista una acción dolosa o culposa, con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tal en la Ley. Esto quiere decir que se requiere que la acción u omisión se produzca de una manera intencionada, o al menos, que implique una falta de diligencia debida. La jurisprudencia y la doctrina han expresado en varias ocasiones que las sanciones tributarias deberán enmarcarse en la existencia de un comportamiento reprochable y siendo insuficiente la interpretación de la norma literal para la imposición de una sanción, una de estas sentencias es la del Tribunal Supremo 968/2017, de 15 de marzo de 2017,

“A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias”¹²

Uno de los factores a tener en cuenta en este punto, es que el día 09 de enero de 2017, adquirió firmeza la sentencia de la Audiencia Nacional, la cual anulaba las sanciones impuestas por las retenciones. No obstante, antes de esto, el día 28 de diciembre de 2014, el TEARM estimó todas las pretensiones de D. Salazar y Doña Cristina.

Las dudas que existían con la aplicación del régimen especial eran totalmente razonables, siendo clara la ausencia de dolo o culpa.

Así mismo, la sociedad, mostró una forma de actuación correcta, además de buena fe, al intentar clarificar la situación con respecto a la normativa aplicable, mediante la consulta que se planteó ante la Dirección General de Tributos.

Por ello, las sanciones practicadas no fueron realizadas conforme a derecho, no concurriendo los requisitos de culpabilidad exigidos por la Ley General de Tributos.

¹² STS,968/2017 de 15 de marzo de 2017.

Sobre el acuerdo de liquidación

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

El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años, y comenzará a computarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones, como queda recogido en el artículo 189.2 LGT.

No obstante, el artículo 189.3 LGT, establece que, el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.”¹³

Este precepto ha sido interpretado en varias ocasiones por el TEAC, en las resoluciones 3708/2012 y 1048/2012, entre otras:

“Podemos concluir que si bien cualquier acción administrativa conducente a la regularización de un tributo y ejercicio (así como los avatares de los recursos que puedan interponerse frente a la liquidación derivada de la misma) interrumpe la prescripción respecto de la acción liquidatoria de dicho tributo y ejercicio, no ocurre así con la prescripción de la acción sancionadora, la cual, si bien puede verse interrumpida por las acciones administrativas tendentes a la regularización del tributo y ejercicio de que se trate, únicamente se verá interrumpida por aquéllas de las que derive la sanción cuya prescripción se está analizando”¹⁴

El día 23 de julio de 2009 se notificó, a Inversiones IA, el inicio del procedimiento inspector del Impuesto de sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, así como las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario (retenciones) del año 2007, fecha en la cual se interrumpe el plazo de prescripción para la imposición de sanciones tributarias.

¹³ Art. 189.3 LGT

¹⁴ Resolución del TEAC 3708/2012

El procedimiento inspector dispondrá desde entonces de un plazo de 18 meses para la resolución del procedimiento, tal y como dispone el artículo 150 LGT.

Con la finalización del procedimiento inspector, el día 1 de septiembre de 2010, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación tendrá un plazo de prescripción de cuatro años, de acuerdo con lo establecido en el artículo 66.a) LGT.

El cómputo del plazo, recogido en el artículo 67.1 LGT, comenzará el día siguiente a aquel en el que finaliza el plazo voluntario para presentar la autoliquidación.

El primer año de inspección viene derivado del Impuesto de Sociedades del ejercicio del 2004, teniendo de plazo de autoliquidación, hasta el día 25 de julio de 2005. Por tanto el último día para que la administración pudiera determinar si existe deuda tributaria es el día 25 de julio de 2009. No obstante, el procedimiento se inició el día 23 de julio de 2009, dos días antes de haber prescrito.

Por otro lado, en cuanto a las dilaciones imputables a Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. según la diligencia del 14 de agosto de 2009, la inspección consideró que existían dilaciones no imputables a la Administración puesto solicitó una serie de justificantes, los cuales no se aportaron en su totalidad.

El artículo 104.2 LGT establece que: *“Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.”*¹⁵

Al no haber aportado toda la documentación en el plazo establecido, justifica una dilación no imputable a la Administración, de acuerdo con la Resolución del TEAC 441/2006 del 14 de septiembre de 2007, la cual establece que:

*“La falta de aportación de la documentación requerida en el procedimiento de inspección constituye dilación imputable al contribuyente y no impide que durante dicho periodo de tiempo se realicen otras actuaciones por la Inspección. La existencia de dicha dilación no está condicionada a que finalmente la documentación se haya utilizado para la regularización resultante, siempre que se haya empleado en la comprobación inspectora, aunque sea para determinar que el contribuyente declaró correctamente.”*¹⁶

Para terminar con la pregunta, hay que mencionar que no tenemos en posesión la primera notificación realizada por la administración, solicitando la información a la que vengo haciendo referencia, teniendo la administración la obligación de advertir de las

¹⁵ Art. 104 LGT

¹⁶ Resolución del TEAC, 441/2006, del 14 de septiembre de 2007

consecuencias en cuanto al cómputo del plazo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos.¹⁷

Por todo ello y con la información de la que disponemos, se concluye que no está prescrito el derecho a liquidar de la administración, así como que las dilaciones no son imputables a la administración.

Sobre el procedimiento

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

Para determinar el plazo del recurso de alzada presentado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, el día 24 de mayo de 2015, hay que atender al artículo 241 de la LGT y al artículo 61 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Estos preceptos establecen que el plazo para la interposición del recurso será de un mes desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en el que comenzó el cómputo, se entiende que el plazo expira el último día del mes.

Estos artículos determinan que estarán legitimados para interponer el 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 materias de su competencia.

La notificación de la resolución fue dictada el día 28 de diciembre de 2014; no obstante, el día 27 de abril de 2015 la Dependencia Regional de Inspección dictó un acuerdo de ejecución anulando la derivación de responsabilidad.

El Tribunal Supremo en la sentencia 3159/2022 del 26 de julio de 2022, estableció que *“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.”*¹⁸

¹⁷ STS 2643/2015, de 15 de junio

¹⁸ STS, 3159/2022, del 26 de julio de 2022

Para que sea válida la presentación del recurso de alzada, el Tribunal supremo en la misma sentencia hace especial mención al principio de buena administración:

“El principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, a efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario se ha interpuesto dentro de plazo, exige que exista en el expediente administrativo constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los llamados órganos legitimados para interponerlo, aunque ello únicamente rige en el caso de que no haya un conocimiento previo acreditado, por otros órganos de la misma Administración, del acto revisorio que se pretende impugnar, en cuyo caso es indiferente el momento posterior en que tal resolución llegue a conocimiento interno del órgano que debe interponer el recurso, que puede ser ya tardío en caso de haberse superado el plazo máximo de interposición, a contar desde aquel conocimiento.”¹⁹

La fecha de envío por la Dependencia Regional de Inspección al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, aportada en el Anexo 6, es del día 6 de mayo de 2015, con acuse de recibo del día 9. Existe así una discrepancia entre la fecha en la que la Dependencia Regional de Inspección y el Director General de Inspección Financiera tuvieron conocimiento.

“Por ello el Tribunal Supremo establece en la sentencia con número de Recurso 921/2003 que: “*Conforme a la doctrina expuesta, si la fecha de la notificación es cuestionada y no hay en el expediente ninguna otra constancia adicional sobre la auténtica fecha de comunicación o recepción de la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional, no resulta admisible que bastase con la mera indicación de una determinada fecha por la Administración interesada, sin ningún elemento de contraste adicional en el expediente, para señalar el dies a quo del cómputo del plazo para la interposición del Recurso de Alzada. De igual forma, resulta necesario que el escrito presentado contenga, ya, como algo ínsito y connatural al mismo, la exposición de los motivos en que se funde.*

“La aplicación de nuestra doctrina sobre la necesidad de presentar con la interposición del recurso, el documento acreditativo de la fecha en que la comunicación tuvo entrada en el organismo y de que el escrito de interposición contenga los motivos por los que se impugna la resolución, conduce en el presente caso, ante la ausencia de ambos extremos, a declarar el Recurso de Alzada interpuesto como extemporáneo.”²⁰

Por todo lo expuesto, considero que el recurso de alzada fue presentado de manera extemporánea.

¹⁹ STS, 3159/2022, del 26 de julio de 2022

²⁰ STS, rec. 921/2003

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

Como pude concluir en la pregunta anterior, la notificación realizada por el Departamento Regional de Inspección al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, adjunta en el anexo 6, genera una duda razonable respecto al momento en que ambos tuvieron conocimiento.

El 27 de abril de 2015, la Dependencia Regional de Inspección dictó un acuerdo de ejecución anulando el acuerdo de responsabilidad; por tanto, en dicha fecha ya tenía conocimiento de la resolución dictada por el TEARM, que había estimado íntegramente las pretensiones de D. Salazar y Doña Cristina.

No obstante, la Dependencia Regional de Inspección notificó el día 6 de mayo de 2015 al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, quien recibió la notificación el día 9 de mayo de 2015, según el sello que lo acredita en el anexo 6.

Por todo ello, la notificación adjunta evidencia una discrepancia entre las fechas de notificación de la resolución del TEARM y, tal y como ha establecido el Tribunal Supremo en la sentencia con número de recurso 921/2003, el recurso de alzada debe considerarse extemporáneo, al no acreditarse la correcta interposición de este.

“La aplicación de nuestra doctrina sobre la necesidad de presentar con la interposición del recurso, el documento acreditativo de la fecha en que la comunicación tuvo entrada en el organismo y de que el escrito de interposición contenga los motivos por los que se impugna la resolución, conduce en el presente caso, ante la ausencia de ambos extremos, a declarar el Recurso de Alzada interpuesto como extemporáneo.”²¹

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

La estimación de otros procedimientos de otros responsables solidarios puede producir efectos en el procedimiento de Don Salazar y Doña Cristina. En el caso de que los procedimientos posean una naturaleza idéntica o que exista una anulación total o parcial de la deuda principal o de la sanción, tal y como sucedió el día 09 de enero de 2017, día en el que la Audiencia Nacional devino firme la sentencia anulando la sanción.

A esto se ha manifestado el tribunal supremo en la sentencia 3742/2021 de 07 de marzo de 2023, *“Determinar si, en los supuestos de anulación parcial en vía judicial de una declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, minorándose el alcance de ésta, la administración tributaria está obligada a dictar un nuevo acto declarativo de responsabilidad conforme al nuevo importe y proceder a la exigencia de este en el periodo voluntario para ello o, por el contrario, subsiste el acto*

²¹ STS, rec. 921/2003

inicial y, consecuentemente, no hay supuesto alguno de retroacción para que se proceda a ejecutar por el órgano correspondiente, manteniéndose incólumes los actos de recaudación efectuados, toda vez que el nuevo alcance ya está cuantificado en la sentencia estimatoria.”

Por tanto, a modo de conclusión, puede afirmarse que las decisiones adoptadas en procedimientos relativos a otros responsables solidarios pueden incidir directamente en el procedimiento, especialmente cuando dichos procedimientos comparten naturaleza o cuando se produce la anulación total o parcial de la deuda principal o de la sanción.

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

Como he expuesto en las preguntas sobre la responsabilidad solidaria de los artículos 42.1 y 42.2 LGT de los apartados anteriores. La administración puede exigir el pago de la deuda total a cualquiera de los que considere responsables. El artículo 37.7 LGT establece que, “*La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra*”.

La extinción de la deuda tributaria puede producirse por los alguna de las siguientes causas, tal y como establece el artículo 58.1 LGT:

- Pago.
- Prescripción.
- Compensación.
- Condonación.
- Por insolvencia del deudor.
- Por los medios previstos en la normativa aduanera y demás medios previstos en las leyes.

No obstante, nos vamos a centrar en el pago, que es el supuesto que nos acontece, el pago de la deuda tributaria. El Tribunal Supremo establece en la Sentencia 339/2011 de 26 de mayo de 2011,

“El pago puede ser realizado por cualquiera, tanto por el propio obligado al pago, como por un tercero, con independencia de que tenga interés o no en el cumplimiento de la obligación. Esto no altera la posición del sujeto pasivo porque un ser tercero ejecute las

operaciones de liquidación y pago y cumpla en su nombre la obligación, ni porque asuma por pacto privado la carga del impuesto, ya que los pactos entre particulares carecen de eficacia frente a la Administración tributaria y, en ningún caso, pueden alterar los elementos de la relación jurídico-tributaria.”²²

El tercero que paga por cuenta del deudor no se subroga en su posición jurídica, no obstante, puede reclamar al obligado al pago en los términos del artículo 1158 CC y ejercitar los derechos que deriven a su favor del acto de pago, tal y como recoge el Tribunal Supremo en la Sentencia 2876/2012, con número de recurso 650/2009.

“A la subrogación se puede llegar por acuerdo entre el acreedor y el tercero - artículos 1209 y 1159-, o por disposición legal, ya sea mediante una norma concreta que la establezca - artículo 1209 -, ya por coincidir el caso con alguno de los supuestos previstos con carácter general - artículo 1210 -. Entre estos, el consistente en que el tercero esté interesado en la obligación, con independencia de que el deudor apruebe el pago, lo ignore o se oponga a él - apartado 3º-. ”²³

Por lo tanto, y en respuesta a la cuestión planteada, de acuerdo con el artículo 1.145 del Código Civil, en caso de que una persona responda por la totalidad de la deuda, dicha actuación extingue la obligación, pudiendo quien efectuó el pago reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno le corresponda, junto con los intereses que devengue el anticipo. Asimismo, la falta de cumplimiento de la obligación por insolvencia de alguno de los deudores solidarios será suplida por los restantes codeudores, a prorrata de la deuda correspondiente a cada uno.

²² STS, 339/2011, de 26 de mayo de 2011

²³ STS, 2876/2012, rec. 650/2009

Bibliografía

Audiencia Nacional. (2017). *Sentencia por la que se anulan las sanciones por retenciones a cuenta del IRPF*.

Código Civil. (1889). *Real decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Boletín Oficial del Estado*.

Constitución Española. (1978). *Constitución española. Boletín Oficial del Estado*, núm. 311, 29 de diciembre de 1978.

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. (2000). *Ley de enjuiciamiento civil. Boletín Oficial del Estado*, núm. 7, 8 de enero de 2000.

Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. (1998). *Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. Boletín Oficial del Estado*, núm. 167, 14 de julio de 1998.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (2003). *Ley general tributaria. Boletín Oficial del Estado*, núm. 302, 18 de diciembre de 2003.

Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. (2005). *Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, general tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Boletín Oficial del Estado*, núm. 126, 27 de mayo de 2005.

Real Decreto 434/2024, de 30 de abril. (2024). *Arancel de derechos de los profesionales de la procura. Boletín Oficial del Estado*, núm. 105, 1 de mayo de 2024.

Tribunal Económico-Administrativo Central. (2007). *Resolución de 14 de septiembre de 2007 (RG 441/2006)*.

Tribunal Económico-Administrativo Central. (2012). *Resoluciones RG 3708/2012 y RG 1048/2012*.

Tribunal Económico-Administrativo Central. (2021). *Resolución RG 5085/2021*.

Tribunal Supremo. (2011). *Sentencia de 26 de mayo de 2011 (recurso núm. 339/2011)*.

Tribunal Supremo. (2012). *Sentencia de 18 de junio de 2012 (recurso núm. 650/2009)*.

Tribunal Supremo. (2017). *Sentencia de 15 de marzo de 2017 (recurso núm. 968/2017)*.

Tribunal Supremo. (2021). *Sentencia de 25 de marzo de 2021 (recurso núm. 440/2021)*.

Tribunal Supremo. (2022). *Sentencia de 26 de julio de 2022 (recurso núm. 3159/2022)*.

Tribunal Supremo. (2022). *Sentencia de 13 de diciembre de 2022 (recurso núm. 4583/2022)*.

Tribunal Supremo. (2023). *Sentencia de 7 de marzo de 2023 (recurso núm. 3742/2021)*.

Tribunal Supremo. (2023). *Sentencia de 20 de septiembre de 2023 (recurso núm. 3673/2023)*.