



TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

MÁSTER UNIVERSITARIO DE ACCESO A LA ABOGACÍA

Especialidad en Derecho Tributario

2025-2026

Autor: Javier Sánchez López de Carrizosa

Tutor: Pablo Robles

ÍNDICE

PRELIMINAR	3
1. PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA PROCURA:	3
1.1. - Para interponer el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, D. Salazar y Doña Cristina ¿necesitaron estar defendidos por abogado y representados por procurador?.....	3
1.2. - En el supuesto de no ser preceptiva la intervención de procurador, ¿de qué modo se notificarían las actuaciones?	4
1.3. - En caso de ser preceptiva la intervención de procurador, ¿qué honorarios le corresponderían conforme al Arancel de Derechos de los Profesionales de la procura?.....	5
2. PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA ABOGACÍA:	6
2.1 Sobre el acuerdo de derivación de responsabilidad en sí mismo considerado.....	6
2.1.1. - ¿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?	6
2.1.2. - ¿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?	16
2.1.3. - ¿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 AN?	19
2.2. Sobre el acuerdo de liquidación	24
2.2.1 - ¿Está prescrito el derecho a liquidar de la Administración? ¿Son correctas las dilaciones imputables a IA?	24
2.3. Sobre el procedimiento	28
2.3.1. ¿Se interpuso en plazo el recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección financiera y tributaria?	28
2.3.2. ¿Acredita la notificación adjunta la interposición del recurso de alzada?	30
2.3.3. ¿Qué implicaciones tiene para D. Salazar y D.ª Cristina la estimación de los procedimientos de otros responsables solidarios?	31
2.3.4. ¿Qué implicaciones tiene para D. Salazar y D.ª Cristina el pago de la deuda por otros responsables solidarios?	33

PRELIMINAR

El presente caso tiene su origen en unas actuaciones inspectoras iniciadas por la Administración tributaria frente a una entidad mercantil, relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, así como al concepto de Retenciones e Ingresos a Cuenta correspondientes al ejercicio 2007. Dichas actuaciones concluyeron con la práctica de liquidaciones tributarias y la imposición de sanciones, entre ellas una sanción vinculada al incumplimiento de las obligaciones de retener.

En el curso de la fase recaudatoria, y ante la falta de ingreso de las deudas liquidadas, la Administración acordó la derivación de responsabilidad tributaria a terceros, entre ellos D. Salazar y D.^a Cristina, al amparo de los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la Ley General Tributaria. La derivación se fundamentó, de un lado, en la supuesta colaboración activa en la comisión de infracciones tributarias y, de otro, en la realización o participación en actos de ocultación o transmisión patrimonial con la finalidad de impedir o dificultar la actuación de la Administración.

En este contexto fáctico y procedimental se suscitan diversas cuestiones jurídicas de especial complejidad, entre las que destacan el alcance de la responsabilidad solidaria derivada, los efectos que la estimación de recursos de otros responsables puede producir respecto de quienes no obtuvieron pronunciamiento favorable, la incidencia de la anulación de sanciones en la imputación de responsabilidad ex art. 42.2.a) LGT, así como los límites derivados del concepto de “alcance global de la responsabilidad” previsto en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria.

1. PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA PROCURA:

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

El régimen de postulación de las partes correspondiente a la jurisdicción contencioso-administrativa tiene su regulación en el artículo 23 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativo (en adelante, “LJCA”), el cual establece las exigencias en cuanto a la postulación de las partes según las actuaciones se sigan frente a un órgano unipersonal o colegiado. Así, en su segundo apartado, el artículo establece que para

actuaciones seguidas antes órganos unipersonales *“las partes podrán conferir su representación a un Procurador y serán asistidas, en todo caso, por Abogado”*, y que en las actuaciones seguidas frente a los órganos colegiados *“las partes deberán conferir su representación a un Procurador y ser asistidas por Abogado”*.

Por lo tanto, en todo caso D. Salazar y D.^a Cristina deberán estar defendidos por un abogado y, en la medida en que el recurso fue interpuesto ante la Audiencia Nacional, será preceptivo que además estén representado por un procurador.

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

El artículo tercero del Real Decreto 1281/2002, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto General de los Procuradores de los Tribunales de España (en adelante, el “Estatuto”) define la figura del procurador como aquellos incorporados al Colegio de Procuradores que ejercen la representación de las partes ante los Tribunales y cumplen aquellos mandatos que se les encomiende por imperativo legal. Por lo tanto, la representación de sus poderdantes es la misión fundamental que el ordenamiento adjudica a los procuradores.

En este sentido, tal y como recoge preámbulo del Estatuto, la Ley de Enjuiciamiento Civil subraya que el sentido de ejercer la representación, entre otras, entraña la función de recibir notificaciones.

En base a lo anterior, la notificación de las actuaciones se habrá de realizar a quien ostente la representación procesal. Así, el párrafo segundo del art. 23.1 LJCA establece que, en los casos en los que la representación haya sido conferida al abogado, las notificaciones deberán ser dirigidas a este. Por lo tanto, en nuestro supuesto de hecho, no siendo preceptiva la intervención de procurador, será el abogado quien asuma la representación procesal además de la defensa.

Así lo ha venido estableciendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, tal y como se refleja en su sentencia 1424/2020, de 29 de octubre de 2020 (rec. 4264/2019), donde, en un supuesto de turno de oficio en el que no concurre procurador reitera la jurisprudencia consolidada hasta el momento, decretando que, ante la ausencia de procurador, la representación podrá asumirla el abogado que ejerce la defensa, estando obligado el letrado a *“justificar que ostenta tal representación mediante poder notarial o comparecencia apud acta, sin que sea suficiente la designación como tal letrado de oficio, de manera que si el letrado pretende hacer uso de tal*

posibilidad de personarse, además, como representante del interesado, debe acreditar en la forma legalmente exigida la realidad de la representación que dice ostentar”.

De esta manera, si no fuese preceptivo la representación a través de procurador, las notificaciones se deberán realizar al abogado siempre que este haya manifestado debidamente su concurrencia como representante, además de defensor.

Además, en la medida en que, conforme a lo establecido en la Disposición Final duodécima de la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, es obligatorio para todos los profesionales de la justicia el uso de la plataforma LexNet, la notificación generalmente será realizada a través de esta plataforma.

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

Como cuestión previa al cálculo de honorarios debemos tener en cuenta que el actual Arancel de derechos de los procuradores se corresponde con el aprobado en 2024 (Real Decreto 434/2024, de 30 de abril, por el que se aprueba el arancel de derechos de los profesionales de la Procura.). En este sentido, dado que la resolución del TEAC estimando las pretensiones de la Administración se dictó el día 25 de mayo de 2023, y asumiendo que la interposición del recurso contencioso-administrativo respetó el plazo de 2 meses establecido en el art. 46.1 LJCA, el Arancel en base al cual debemos calcular los honorarios sería el anterior al aprobado en 2024. Esto es, el aprobado por el Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de derechos de los procuradores de los tribunales.

De esta manera, el art. 68.1 del Arancel establece que *“Los procuradores de los tribunales, en toda clase de recursos o procesos contencioso-administrativos en los que intervengan ante los Juzgados de lo Contencioso o ante salas de esta jurisdicción, devengarán sus derechos con arreglo al artículo 1. La cuantía se determinará conforme a lo dispuesto a las reglas contenidas en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa”*. Así, atendiendo al art. 41 LJCA que establece *“1. La cuantía del recurso contencioso-administrativo vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo. [...] 3. En los supuestos de acumulación o de ampliación, la cuantía vendrá determinada por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquéllas, pero no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación”*, lo cual implica que para el cálculo de la cuantía

tendremos que sumar el valor económico de las pretensiones realizadas por D. Salazar y D.^a Cristina, ya que consta en el supuesto que ambos procedimientos fueron acumulados.

Para ello, el art. 42.1 LJCA establece en su apartado a) que, si con el recurso se solicita únicamente la anulación del acto, el valor económico de la pretensión se corresponderá con el contenido del mismo, en nuestro caso, el acto de derivación de responsabilidad. Así, la cuantía a la que se deberá aplicar el arancel será el total de la deuda derivada, esto es, 52.807.654,66.

En virtud de lo expuesto, aplicando la escala general contenida en el art. 1.1 del Arancel junto al art. 1.2, debido a que la cuantía supera el límite superior de 601.012,1, los honorarios que corresponderían al procurador conforme al Arancel ascenderían, a priori, a 97.630,64 euros.

Sin embargo, tal y como consta en el preámbulo del RD 434/2024 instauradora del actual Arancel, en respuesta a las exigencias de la Comisión Europea de instaurar un sistema arancelario que pivote sobre la exigencia de aranceles máximos, se aprobó la Ley 15/2021, de 23 de octubre, en donde se acordó fijar el límite de 75.000 euros a los derechos devengados por un procurador en un mismo asunto (tal y como se estableció en el actual Arancel).

En este contexto el Gobierno promulgó un Real Decreto para acomodar este sistema de aranceles (Real Decreto 307/2022, de 3 de mayo) el cual, sin embargo, fue anulado por una sentencia del Tribunal Supremo en fecha 9 de abril de 2024. Por lo que el límite de los honorarios que hemos comentado no aplicaría en este caso, al aplicarse el arancel anterior, y podemos confirmar que los honorarios a percibir ascienden a 97.630,64 euros.

2. PREGUNTAS RELACIONADAS CON LA ABOGACÍA:

2.1 Sobre el acuerdo de derivación de responsabilidad en sí mismo considerado

2.1.1. - ¿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?

El acuerdo de derivación contra D. Salazar se articula, según los antecedentes del caso, en dos preceptos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, “LGT”): **i)** la responsabilidad solidaria por colaboración activa en infracciones ex art. 42.1.a) LGT; y **ii)** la responsabilidad solidaria por ocultación o transmisión para impedir la actuación recaudatoria ex art. 42.2.a) LGT.

Por lo tanto, la respuesta exige analizar separadamente cada precepto legal para ver si las conductas de D. Salazar, así como los hitos procesales sucedidos, tienen encaje en tales supuestos normativos.

Por lo tanto, dado que del supuesto planteado puede desprenderse que los presupuestos que, a juicio de la Administración, motivan derivar la responsabilidad a D. Salazar varían según el precepto normativo invocado, conviene enfocar el análisis de esta cuestión respecto de cada precepto de forma individualizada.

A) Respecto de la derivación conforme al artículo 42.1.a) LGT

Es pacífico en la doctrina del TS que la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora. Así se establece, entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo 142/2023, Sala 3ª. Sección 2ª, del 7 de febrero de 2023 (así como en la jurisprudencia que esta cita), donde se postula que, para poder derivar responsabilidad solidaria, se exige cumplir con los principios sancionadores de tipicidad, culpabilidad, presunción de inocencia, etc.

Asimismo, el Tribunal Constitucional (TC) “también fijó criterio en este mismo sentido en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril de 1990 (Rec 695/1985), en cuyo Fundamento jurídico 4.B) expone lo siguiente respecto de la responsabilidad solidaria contenida en el art. 42.1.a) LGT (el entonces art. 38.1 LGT): *“Ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77,1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de **dolo o culpa** aunque sea leve.”*, aun siendo necesario diferenciar entre la protección requerida a las pretensiones del orden penal con la económica o administrativa del contencioso-administrativo. A esta afirmación del TC se han adherido en múltiples resoluciones el TS y el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC).

Partiendo de la premisa fijada por el TC, el estándar de motivación exigible a la Administración para poder establecer la responsabilidad solidaria se ve reforzado. En este sentido, el TEAC ha armonizado los requisitos exigidos por el art. 42.1.a) LGT, siendo estos los siguientes:

- i) Existencia de infracción del deudor principal, en nuestro caso la cometida por Inversiones IA – la Sociedad -; y

- ii) Una conducta del declarado responsable que “*cause o colabore activamente*” en su comisión, concurriendo el elemento subjetivo de dolo o culpa.

De esta forma, se pretende evitar declaraciones automáticas y objetivas de responsabilidad solidaria (Res. TEAC 871/2017 del 24 de septiembre de 2019, Rec. 00-4828-2016, FJ 3º). Además, en esta resolución el TEAC corrige el alcance sancionador para que este se ajuste a la sanción exigida al deudor principal sin que sea posible exigir al responsable un importe superior del que se le exige a este.

Además, la citada sentencia alude a la complejidad en muchos casos de probar la colaboración activa, estableciendo como criterio (sin perjuicio de futuros criterios doctrinales) la graduación de las sanciones contenida en la LGT. De esta manera, el TEAC establece que la concurrencia de supuestos que deriven en graduación de la sanción como “**muy grave**” constituiría un indicio inequívoco para derivar responsabilidad solidaria por concurrencia del elemento doloso que el art. 42.1.a) LGT exige. Por lo tanto, en la medida en que la sanción interpuesta a Inversiones IA se graduó como “**grave**” ex art. 191.3.c) LGT, no puede darse por cumplido el criterio de derivación implantado por el TEAC.

Además de lo expuesto, es posible poner en duda la procedencia de la sanción derivada a D. Salazar. Ya que, en línea del carácter sancionador que se adjudica al art. 42.1.a) LGT, el TEAC, en su resolución 00/06676/2014/00/00, del 5 de abril de 2018, ha reiterado la necesidad de que la imposición de una sanción respete el principio de presunción de inocencia, así como el deber de la Administración de motivar razonablemente la culpabilidad más allá del resultado, citando además las sentencias del TS de 6 de junio de 2008 (rec. 146/2008) de 12 de julio de 2010 (rec. 480/2007), 21 de febrero de 2014 (rec. 4185/2011) y de 20 de diciembre de 2013, (rec. 1537/2010).

Ante la razonable apariencia de no culpabilidad en la actuación de D. Salazar individualmente (ni en la actuación de la Sociedad), no cabría derivarle sanción alguna en la medida en que la Administración no ha acreditado su culpabilidad en su actuación. Así, la derivación de responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) LGT, sería improcedente en la medida en que no ha quedado acreditada: **i)** la culpabilidad en la decisión de la sociedad de aplicar el régimen especial; **ii)** ni la culpabilidad, entendida como “colaboración activa” en la actuación individual de D. Salazar. Ya que, según lo expuesto al caso que nos ocupa, no se aprecia ningún tipo de actuación artificiosa o dolosa, como simulación, facturas falsas u otro medio de colaboración activa dolosa por parte de D. Salazar.

Por el contrario, la decisión acerca de la tributación de la Sociedad al tipo reducido y del reparto de dividendos que se llevó a cabo entrañaba una duda interpretativa de la norma, a nuestro juicio razonable, que no fue resuelta por la Administración (la Dirección General de Tributos – la DGT - en respuesta a la consulta planteada) hasta ya realizada la operación. Asimismo, la Audiencia Nacional anuló la sanción interpuesta por motivo de las retenciones, lo cual refuerza la ausencia de una actuación por parte de la sociedad -culposa o dolosa- susceptible de ser sancionada y hace inconsistente la derivación a D. Salazar, no solo de la sanción, sino también de la deuda tributaria exigible a D. Salazar por aquel motivo.

Asimismo, consta que la Sociedad **i)** actuó bajo asesoramiento fiscal especializado y que, además, **ii)** se planteó una consulta a la DGT en fecha 3 de mayo de 2006, solicitando que esta determinara la procedencia de la aplicación del régimen de entidades patrimoniales y, en particular, sobre la sujeción a retención de dividendos, lo cual no refleja ánimo defraudatorio ni doloso por parte de la sociedad, sino más bien lo contrario, al poder demostrarse la voluntad de la compañía de cumplir con la normativa aplicable de forma adecuada. Así, si se tiene en cuenta que el reparto de dividendos se acordó en fecha 14 de enero de 2007, sin haber recibido respuesta por parte de la DGT, quien se pronunció en fecha 26 de agosto de 2009 en sentido contrario (más de 3 años después de que la consulta fuera presentada), se refuerza sustancialmente la improcedencia de la derivación ex art. 41.2.a) LGT a D. Salazar.

En definitiva, lo anterior acredita que la Sociedad se encontró ante una controversia interpretativa real de la norma aplicable, lo cual debería eximir su comportamiento de cualquier naturaleza culpable o dolosa. Todo ello, en virtud del art. 179.2.d) LGT, que establece que no habrá responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria cuando el contribuyente actúe diligentemente habiéndose amparado en una interpretación razonable de la norma, lo cual confirma el TS en sentencias como la 662/2023, de 23 de mayo de 2023 (rec. 5220/2021), que incide en la no confusión de los elementos objetivos con el subjetivo de culpabilidad y en la necesidad de que la culpabilidad quede correctamente motivada, así como la interpretación razonable que alegue el contribuyente (Fj 7º y 8º).

Por lo tanto, conforme a la STS 142/2023 (entre otras), donde se recoge la jurisprudencia consolidada en cuanto a la naturaleza sancionadora del art. 42.1.a) LGT y la doctrina del TEAC, la derivación de responsabilidad solidaria en base a este precepto normativo exige una motivación fáctica de la colaboración activa en la infracción tributaria, más allá del elemento objetivo que indicie la derivación.

B) Respecto a la derivación de responsabilidad vía art. 42.2 a) LGT, por ocultación o levantamiento para impedir el cobro:

Como se señala en los antecedentes del caso, la Inspección tributaria entendió que D. Salazar había contribuido en la ocultación de bienes con la finalidad de impedir a la Administración el cobro de la deuda tributaria, al percibir los dividendos repartidos por Inversiones IA según la participación de éste en su capital, activándose así la derivación de la responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT.

A diferencia de lo establecido para el art. 42.1 a) LGT, y sin perjuicio de la polémica doctrinal que rodea la naturaleza de este artículo, la responsabilidad solidaria a la que se refiere el art. 42.2.a) LGT no tiene naturaleza sancionadora. Así lo ha venido estableciendo el Tribunal Supremo en su sentencia 537/2023, de 28 de abril de 2023, rec. 72/2021, Fj 6º, sentencia que en sí misma integra la polémica al contener un voto particular el carácter no sancionador. Sea como fuere, lo establecido por la sentencia implica que no se le debe exigir a la Administración acreditar reforzadamente la culpabilidad del responsable, como bien sí se exige en el artículo del apartado anterior, al no regir en este precepto los principios correspondientes a la potestad sancionadora.

Sin embargo, el TS ha venido fijando con claridad que la responsabilidad exigida para poder aplicar el art. 42.2.a) LGT es subjetiva, en el sentido en que exige un elemento intencional o “hacer activo” de quien se declare responsable. Así se pronuncia el Alto Tribunal, por ejemplo, en la STS 178/2023, de 15 de febrero de 2023 (rec. 3001/2021) donde establece en su Fundamento jurídico 6º que *“la responsabilidad establecida en el artículo 42.2 a) LGT es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a prueba de conducta y de la finalidad a que aspira”* a lo que añade que para poder invocar el art.42.2.a) LGT no vale con que el responsable se beneficie económicamente, sino que *“se requiere inexcusablemente la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto.”*

De la misma forma se había pronunciado la sentencia del TS 44/2023, de 19 de enero de 2023 (rec. 1693/2020), otra sentencia del mismo caso, subrayando que la responsabilidad por ocultación exige que la conducta sea consciente, activa y planificada. En este último caso se termina derivando responsabilidad al socio-administrador precisamente por haber incurrido en

estos supuestos, lo cual no ocurre en el caso de D. Salazar contra quien no hay siquiera indicios de conducta planificada a ocultar los bienes del cobro de la Administración.

En línea con este planteamiento jurisprudencial se encuentra el TEAC, reconociendo que la responsabilidad del art.42.2.a) LGT no consagra responsabilidad objetiva (Res.276/2017 TEAC de 27 de junio de 2019, FJ 4º). Por lo tanto, el hecho de haber sido parte de una acción de despatrimonialización, de forma aislada, no implica automáticamente haber colaborado en una ocultación o levantamiento, sino que deberá también probarse que concurre el elemento subjetivo o intencional para poder derivar responsabilidad solidaria vía art. 42.2.a) LGT.

Asimismo, el TEAC delimita el elemento de “ocultación” como aquella actividad que tenga por objetivo distraer bienes o derechos, tanto por desprendimiento material como por desprendimiento jurídico, para evitar que se responda ante la Administración con ellos, situando la actuación que despliega la responsabilidad en la colaboración en esa ocultación, haciendo hincapié en que la participación del responsable ha de ser manifiestamente maliciosa y buscar engañar mediante *“hechos o fórmulas jurídicas, dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor”* (Res. TEAC 4435/2016, FJ 3º). De esta interpretación se puede inferir que para incurrir en responsabilidad solidaria por la vía del art. 42.2.a): **i)** se debe tener constancia que lo que se está ocultando va a ser exigido por la Administración; y **ii)** colaborar con ese desprendimiento patrimonial del deudor principal con voluntad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.

En este punto, a efectos de distinguir más claramente la responsabilidad del art, 42.2.a) LGT con la del art. 42.1.a) LGT), cabe añadir que la jurisprudencia y la doctrina científica sitúan al responsable, en el art. 42.1.a) LGT, junto al infractor y a la deuda tributaria; y en el art. 42.2.a) LGT, junto a los bienes ocultados. Así, en el segundo caso el responsable *“no parece vinculado al hecho imponible o al contribuyente, sino a los bienes o derechos sobre los que se puede materializar la realización forzosa de la deuda tributaria”*, de modo que el precepto *“evoca una distracción de bienes que frustra la acción recaudatoria”*. Por ende, es razonable argumentar que, al estar relacionada la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT con la acción recaudadora, la motivación que despliegue la responsabilidad tiene que orientarse hacia la intención por parte del responsable solidario de mermar la recaudación, debiendo quedar acreditada la mala fe o intencionalidad.¹

¹ Juan Casadevall, CEF 451/2020, p68.

En el caso que se nos plantea, la dimensión temporal es un elemento relevante a tener en cuenta. La jurisprudencia consolidada admite que la ocultación se produzca en un momento anterior, simultáneo o posterior al devengo de la deuda tributaria, siempre y cuando, bajo el pretexto que hemos comentado en el párrafo anterior, se acredite la intencionalidad de evitar el cobro de la Administración. El TS, por su parte, sostiene que *“la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación”* (STS 343/2021 de 11 de marzo de 2021, rec. 7004/2019, Fj 3º; reproducida íntegramente en STS 487/2021 de 8 de abril de 2021, rec. 1107/2020, FJ 3º). A lo que se debe añadir, como bien matiza el Alto Tribunal en el Fundamento Jurídico Sexto de la ya comentada sentencia de 15 de febrero de 2023, para los acuerdos sociales que sean previos al devengo *“no cabe considerar responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a) 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”*.

Poniendo lo comentado en relieve y aplicándolo a nuestro supuesto de hecho, cumulativamente, podemos alegar que no se cumplen los requisitos jurisprudencialmente exigidos al art. 42.2.a) LGT a D. Salazar. Lo anterior se afirma en base a lo siguiente:

En primer lugar, en cuanto a la exigencia de un *“hacer activo”*, la jurisprudencia ha fijado que solo por obtener beneficios, sin que exista una actuación positiva, no satisface el tipo art. 42.2.a) LGT. En esta línea, la sentencia STS 217/2023 de 22 de febrero de 2023, rec. 3005/2023 (en el mismo sentido que en la comentada sentencia de 15 de febrero de 2023), en un asunto de reparto de dividendos, afirma que *“el mero hecho de aceptar la distribución de dividendos acordados por la junta de accionistas [...]no basta para constituir el presupuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad por actos ilícitos ex art.42.2.a) LGT”* (FJ 4º). Al concepto de *“hacer activo”*, el Alto Tribunal añade, como se ha transcrito, que *“se requiere [...] al menos, [...] la presencia [...] en la Junta en que se acuerda el reparto”*, y que beneficiarse económicamente no basta, por sí solo si no se prueba el concierto o pacto destinado a la evasión.

En nuestro caso, podría considerarse razonable interpretar, si se acreditara que D. Salazar participó en la decisión de la Sociedad de repartir finalmente los dividendos, que su actuación se enmarcaría en el concepto *“hacer activo”*. Sin embargo, y aun no quedando acreditado en

base al supuesto que D. Salazar hubiera participado en la decisión final del reparto, tenuta en cuenta la jurisprudencia y doctrina que hemos señalado hasta este punto, no cabría interpretar el “hacer activo” como el mero acuerdo de repartir dividendos, puesto que solo cumpliríamos el elemento objetivo del precepto. Sino que a éste habría que añadirle el elemento subjetivo de intencionalidad de impedir la actuación administrativa, tal y como recoge, entre otras, la ya citada resolución TEAC 276/2017. Además, la sentencia STS de 15 febrero de 2023 insiste en una “*conciencia probada*” de despatrimonialización y en la necesidad de buscar frustrar la acción de cobro. En el ámbito doctrinal, se subraya que para motivar adecuadamente responsabilidad solidaria ex art.42.2.a) LGT el núcleo probatorio reside en el *scientia/consilium fraudis*, además, de forma reforzada si el reparto de dividendos es previo al devengo: “*No cabe considerar incurso [...] por el hecho de verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes del acaecimiento del devengo [...] a menos que hubiese quedado probada [...] la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora...²*”.

Por lo tanto, para poder derivar la responsabilidad a D. Salazar por el cobro de los dividendos habría que acreditar, más allá del “hacer activo” en el reparto, una clara intención fraudulenta y destinada a evitar que la Administración cobrara lo que corresponde.

Dicho lo cual, en la medida que, dada su condición de administrador y socio de la sociedad, conocía de la situación de incertidumbre normativa en el momento de realizar el reparto, no puede afirmarse que D. Salazar hubiese tenido una intención maliciosa de evitar el cobro por parte del Fisco al recibir los dividendos. Como no estaba claro si aplicaba el régimen especial de las entidades patrimoniales, más allá de una actitud fraudulenta o con intención de eludir el cobro de la Administración, sería razonable encuadrarlo, al igual que con el art. 42.1.a LGT, en una interpretación razonable de la norma.

Este argumento de falta de motivación de ocultamiento/despatrimonialización de la Sociedad se ve reforzado desde un primer momento al haber sido conocedor D. Salazar del planteamiento de la consulta a la Dirección General de Tributos - la DGT – (si bien es cierto que la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta, no es menos cierto que el reparto de dividendos se llevó a cabo concediendo a la Administración un margen más allá de los 6 meses de los que dispone para emitir contestación escrita), y al haber actuado bajo la interpretación razonable que, de la normativa

² STS 9 de mayo de 2023 [rec. 8053/2021]. Síntesis y desarrollo en Álvarez Barbeito, CEF 493/2024, pp 16-18.

aplicable, realizó su asesor fiscal. Pero el argumento se ve aún más reforzado por el hecho de que la sanción por retenciones fuera anulada por la Audiencia Nacional, sobre la base de considerar la inexistencia de ánimo defraudatorio de la conducta societaria.

En resumen, el acuerdo de reparto de 14 de enero de 2007 se adopta cuando la DGT no había contestado la consulta formulada por los administradores negando la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, cuando las consultas tributarias escritas deben responderse también por escrito en el plazo de 6 meses desde su planteamiento (art.88.6 LGT). Asimismo, la inspección no se inicia hasta más de dos años después del reparto, también antes de la respuesta a la consulta, dictándose las liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sociedades y Retenciones en septiembre de 2010. De la cronología expuesta, es pertinente abordar los tiempos del asunto en cuestión (los dividendos son repartidos con anterioridad a la existencia de la deuda tributaria). Si bien ésta situación no puede por sí sola excluir el art.42.2.a) LGT, tal y como establece el Tribunal Supremo, parece razonable tener en cuenta la teoría restrictiva de derivación de responsabilidad que el Supremo traza para acuerdos previos al devengo: “*no cabe considerar incurso en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a)) LGT, a menos que hubiese quedado probada la existencia de un fraude, maquinación o pacto*” (STS 22 de febrero de 2023, FJ 6), resultando, por lo tanto, en que no cabría derivar responsabilidad ya que se tiene que acreditar finalidad evasora para que la derivación pueda alcanzar las deudas devengadas con posterioridad.

En cuanto al “hacer activo”, no consta acreditación de la presencia, voto favorable o impulso específico de D. Salazar en la junta que acordó el reparto. Además, tampoco se aportan elementos indiciarios sólidos de un *pactum fraudis* ni de maquinación alguna con el otro administrador solidario destinada a despatrimonializar la sociedad y de frustrar la traba. Es decir, no basta con beneficiarse económicamente mediante un hacer pasivo, sino que se exige probar la “conciencia -probada” y la acción positiva.

Por lo tanto, no procedería derivación de responsabilidad al no cumplirse los requisitos recogidos en el art. 42.2.a) LGT, en la medida en que la doctrina y la jurisprudencia no categorizan a la responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) como una responsabilidad objetiva, sino que siempre debe verificarse la intencionalidad *scientia/consilium fraudis*, sobre todo cuando existen explicaciones alternativas y menos automatizadas (como una consulta pendiente de contestar y una duda interpretativa razonable).

C) Respecto a las consecuencias de no haber actuado conforme a la consulta planteada:

Sin perjuicio de lo que ya hemos comentado respecto de esta cuestión en apartados anteriores, conviene hacer referencia a los pronunciamientos del Tribunal Supremo en sus sentencias 45/2023 (rec. 3904/2020) y 44/2023 (rec. 1693/2020), ambas de 19 de enero de 2023. En tales pronunciamientos se plantea, en un asunto idéntico al de D. Salazar, la respuesta a si concurren los requisitos para derivar responsabilidad a dos administradores solidarios por las deudas de una sociedad que habría aplicado incorrectamente el régimen especial de entidades patrimoniales, tras haber recibido previamente respuesta de la DGT negando la procedencia de tal régimen especial. La única diferencia con respecto de nuestro supuesto con el resuelto por el Alto Tribunal en dichas sentencias es que en nuestro caso la aplicación del régimen especial de entidades de entidades patrimoniales se produjo con anterioridad a la respuesta por parte de la DGT, mientras que en los supuestos resueltos por el TS la aplicación del régimen se produjo después de que la DGT rechazara la conveniencia de aplicar el régimen especial. Así, el Alto Tribunal estimó que el hecho de que en la Junta General de la sociedad se pusiera de manifiesto la respuesta negativa a la aplicación del régimen especial y, con aun con ello, se aceptara el reparto de dividendos, resulta una prueba manifiesta del conocimiento por parte de los administradores responsables del vaciamiento patrimonial.

El Supremo también argumentó en estas sentencias que *“la fecha de esa respuesta es determinante para tener por acreditado que el recurrente era conocedor de que el régimen fiscal era el Impuesto de Sociedades y no el régimen especial de sociedades patrimoniales”* y que, al haberse puesto de manifiesto en las Juntas Generales la respuesta a la consulta *“el recurrente era conocedor del resultado de la consulta por lo que aceptando el reparto de dividendos se convierte en un colaborador activo”* y, por lo tanto *“El elemento subjetivo de la infracción, la culpabilidad y la intencionalidad, se cumple en este supuesto; el sujeto que, conociendo la contestación a una consulta, sigue el criterio y regulariza voluntariamente (en caso de estar fuera de plazo) del sujeto que hace caso omiso de la contestación [...] el interesado tuvo la oportunidad de actuar correctamente y poder evitar la comisión de una infracción”* (STS 44/2023, Fj 7º).

Sin embargo, en el caso de D. Salazar, la aplicación del régimen especial se produjo 8 meses después de haber planteado la consulta y sin haber obtenido respuesta por parte de la DGT. En este sentido, dado que el TS, en una situación idéntica, fija como criterio “clave” de

culpabilidad e intencionalidad la fecha de respuesta de la consulta planteada no cabría derivar responsabilidad a D. Salazar, puesto que su actuación estuvo amparada en una interpretación razonable de la norma hasta recibir la respuesta de la DGT, la cual no se obtuvo hasta un mes después de haber sido notificado del inicio de la inspección.

2.1.2. - ¿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 relación con D.^a Cristina, la cuestión es si cabe declarar su responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2.a LGT por haber adquirido dividendos en una operación calificada por la Administración como ocultación. A la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del cambio de criterio asumido por el TEAC, la respuesta ha de ser negativa: no es jurídicamente posible derivar esa responsabilidad a una menor de edad en un supuesto como el planteado.

Como ya se ha razonado al analizar la responsabilidad de su padre, D. Salazar, los efectos del artículo 42.2.a) LGT no se activan por el mero hecho de que una transmisión patrimonial dificulte el cobro por parte de la Administración Tributaria, sino que exige que el tercero sea causante o colabore en la ocultación o transmisión con la finalidad de impedir la actuación de la Administración. De ahí que la jurisprudencia reciente insista en la necesidad de *scientia/consilium fraudis*, descartando una responsabilidad puramente objetiva. Esa exigencia de conducta finalista y orienta a evitar el cobro de Hacienda, es precisamente la que, en el caso de un menor, hace saltar el límite.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021 (STS 440/2021, rec. 3172/2019) aborda exactamente el problema que nos ocupa: determinar “*si cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT a un menor de edad, en aquellos supuestos en que la actuación que se le impute lo sea como causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes*”, cuando el negocio que da lugar a la adquisición “*se ha celebrado por medio de su representante legal, por cuenta de tal menor, que adquiere en su propio patrimonio*”. Tras analizar la estructura del precepto, el Tribunal declara que esta responsabilidad es subjetiva y no puede construirse sobre el mero resultado de la transmisión, reiterando que esta responsabilidad no es puramente objetiva y que exige “obrar malicioso” algo que “*los menores no pueden hacer -y, si lo hacen, por lo que no se les puede imputar ni*

sancionar-.”

Sobre esa base, el Supremo fija una doctrina inequívoca en su Fundamento Jurídico quinto: *“No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5.a) de la LGT de 1963, 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”*.

El Tribunal no se queda en una declaración abstracta. Desde la perspectiva civil, subraya que la menor *“no ha obrado –ni causado, colaborado u ocultado– en este asunto en un sentido propio, pues carecía de capacidad de obrar”*, de modo que *“considerar que la adquisición jurídica de la donación de la nuda propiedad de un inmueble en su patrimonio, por razón de su capacidad jurídica –que no de obrar– le inculpa, pese a la carencia de conocimiento, de comprensión y de voluntad del acto jurídico, es objetivar la responsabilidad [...] en contra de la letra y del espíritu”* del precepto, en relación con el artículo 42.2.a) LGT. Es decir, que confundir la titularidad civil del bien con una conducta de colaboración en la ocultación supone sustituir la exigencia de un comportamiento imputable y de un elemento subjetivo por una especie de responsabilidad basada en el resultado, algo que la propia configuración subjetiva del precepto impide.

Por eso la Doctrina se completa con una precisión directamente trasladable al caso de Cristina: *“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 [...] se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquél, aunque adquiriera éste en su patrimonio”*. La representación de los padres explica la eficacia del negocio en el tráfico civil, pero no permite convertir al menor en “causante o colaborador” a efectos del artículo 42.2.a) LGT.

Esta construcción no se ha quedado en el plano teórico. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de junio de 2022 (RG 5085/2021), FJ 5º, aplica expresamente la STS 440/2021 a un caso prácticamente idéntico. En este caso se trataba de una donación de un inmueble de un deudor a su hijo nacido en 2014, aceptada por los padres en representación del

menor, y derivación de responsabilidad por 42.2.a) LGT por considerar que el menor había sido causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes. Tras recordar que el artículo 42.2.a) LGT configura una responsabilidad dirigida a resarcir el daño causado por una *“acción ilegítima del responsable, que causa un daño mediando culpa o negligencia”*, el TEAC destaca que en el caso *“el supuesto colaborador en la ocultación de bienes y derechos del deudor principal era una persona física menor de edad”* y trae a colación la doctrina del Supremo. Reproduciendo así el Fundamento Jurídico quinto de la sentencia, el TEAC recoge que *“no cabe exigir la responsabilidad solidaria [...] del artículo 42.2.a) LGT vigente, a un menor de edad, en ningún caso”* y que *“no cabe trasladar o extender la responsabilidad fiscal a un menor cuando el negocio jurídico [...] se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquél, aunque adquiera éste en su patrimonio”*.

Trasladado a D.^a Cristina, el encaje es claro. Nos encontramos ante una menor de edad que adquiere bienes o derechos a través de un negocio articulado por su padre y la sociedad de la que este es socio y administrador. La imputación que pretende la Administración es idéntica a la rechazada por el Tribunal Supremo y por el TEAC. Ya que, considerar que el mero hecho de que el bien se integre en su patrimonio, aceptado por sus representantes, la convierte en “colaboradora” en una operación de ocultación, sin una conducta propia ni capacidad de obrar que permitan afirmar la existencia de la finalidad defraudatoria que exige el artículo 42.2.a) LGT. Ello supone objetivar una responsabilidad que ya ha sido, conforme hemos ido comentando a lo largo del presente trabajo, entendida como subjetiva y que, en virtud de la extensión de efectos sancionadores, no puede proyectarse sobre quien es inimputable por ministerio de la ley.

En consecuencia, la derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) LGT frente a D.^a Cristina debe reputarse contraria a Derecho. Si existiera un *consilium fraudis* en la transmisión (cosa que, como ya hemos defendido anteriormente, no se produce por no cumplirse los requisitos exigidos en el art. 42.2.a) LGT), éste sería, en su caso, predicable de los progenitores o de otros intervinientes con capacidad de obrar, y frente a ellos habrán de articularse las eventuales derivaciones, pero en ningún caso cabría derivar la responsabilidad a D.^a Cristina debido a su condición de inimputable por ministerio de la ley por su falta de capacidad de obrar.

2.1.3. - ¿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 AN?

Conforme se detalla en el caso, ante el silencio del TEAC Inversiones IA, disconforme con la situación, interpuso recurso frente a la Audiencia Nacional, alegando haber aplicado legitimante el régimen de las entidades patrimoniales, con el objetivo de que las liquidaciones y sanciones fuesen anuladas. Como desarrollaremos a continuación, el hecho de que la Audiencia Nacional estimase parcialmente las pretensiones de la entidad es un argumento determinante para poder eximir a D. Salazar de la responsabilidad solidaria.

i. No procede derivar la sanción por ausencia de deuda tributaria.

Conforme se ha expuesto anteriormente, el art.42.1.a) LGT y 42.2.a) LGT configuran los responsables como obligados respecto de una “deuda tributaria” que ya existe. Por lo tanto, para que quepa derivar responsabilidad solidaria a un tercero por las infracciones tributarias cometidas por un contribuyente, es evidente que debe existir una deuda que ingresar al Fisco. Así lo establece claramente el Tribunal Supremo, por ejemplo, en su Sentencia de 18 de noviembre de 2015, rec. 860/2014, donde expresa en su FJ cuarto la exigencia de “*La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad*” respecto del art. 42.2.a) LGT, y lo respalda toda la citada jurisprudencia que permite impugnar la deuda para anular el acuerdo de derivación.

En línea con lo anterior, resulta evidente que el hecho de que la Audiencia Nacional anulase la sanción por las retenciones a Inversiones IA correspondiente supondría lógicamente la anulación de la derivación de responsabilidad solidaria respecto de la sanción por retenciones a D. Salazar, al no cumplirse el elemento esencial de la existencia de una deuda tributaria que derivar (la sanción por retenciones).

ii. No procede tampoco la derivación del principal correspondiente a retenciones:

Tal y como expondremos a continuación, la anulación de la sanción resultará en la imposibilidad de derivar responsabilidad a D. Salazar por no concurrir ni el presupuesto objetivo ni subjetivo.

- Falta de presupuesto objetivo:

Sin ánimo de reiterarnos demasiado, ya hemos comentado los requisitos subjetivos que exigidos para poder derivar responsabilidad ex art. 42.1.a) LGT: i) infracción tributaria; y ii) colaboración activa.

La anulación de la sanción provoca que la Administración carezca del elemento objetivo de derivar responsabilidad por este artículo a D. Salazar, conforme la sanción ha sido anulada y, por lo tanto, la infracción tributaria nunca se habría producido.

En este sentido, la ya citada sentencia del Tribunal Supremo 45/2023, (rec. 3904/2020), en el contexto de un procedimiento muy parecido a nuestro supuesto, recalca en su Fundamento jurídico tercero el derecho a la tutela judicial efectiva que tiene el responsable solidario en cuanto a verificar si existe o no infracción tributaria, aunque esta haya sido impuesta al deudor principal por sentencia firme. Declarando que, si al responsable se le estima su pretensión y se anula la sanción, se neutralizaría el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria.

Así, la jurisprudencia que establece el Alto Tribunal en su Fundamento jurídico octavo se refiere a confirmar la garantía que confiere el art. 174.5 LGT – respecto del recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación - al responsable ex art. 42.1.a) LGT para impugnar las liquidaciones y sanciones que se le deriven, aun siendo firmes, *“sin perjuicio de que pueda declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad por razón de la concurrencia de vicios jurídicos presentes en tales actos administrativos o, expresado en otros términos, puede examinarse la validez de los actos dirigidos al deudor principal a fin de determinar la conformidad a Derecho del acto de derivación”*.

Es decir, en la línea en que la jurisprudencia permite al responsable “atacar” no solo la concurrencia de los requisitos para poder derivar responsabilidad, sino también la validez de los actos dirigidos contra el deudor principal se puede inferir que si estos actos se anulan afectaría al acuerdo de derivación. En este sentido, la anulación de la sanción por retenciones favorable a Inversiones IA implicaría que no habría habido infracción tributaria y, por lo tanto, no concurriría el presupuesto objetivo para derivar responsabilidad ex. art. 42.1.a) – la infracción tributaria -.

Este argumento se ve reforzado por la sentencia 839/2024, de 16 de mayo de 2024 (rec. 8393/2022) donde, en un caso de derivación subsidiaria a administradores (art.43.1 LGT), se dirimía si la invalidez de la sanción derivada implicaba que se anulase el acuerdo de derivación por lo correspondiente a la deuda y la sanción o simplemente la sanción, concluyendo el TS en que no cabía derivar la liquidación al responsable si había desaparecido el presupuesto habilitante, la infracción tributaria. La manifiesta similitud entre el caso de esta sentencia y el de D. Salazar (a pesar de que la responsabilidad se derive por preceptos distintos, a nuestro juicio, confirma nuestra argumentación de forma tajante.

En consecuencia, en ningún caso cabría derivar responsabilidad solidaria a D. Salazar, ni por la sanción por las retenciones no practicada, ni por el principal.

- Falta de presupuesto subjetivo:

Así como el elemento objetivo de la derivación – la infracción tributaria – no concurre, conforme acabamos de explicar, podría defenderse que tampoco concurre el elemento subjetivo. Para abordar esta cuestión debemos hacer antes referencia a las sanciones, en concreto, a los motivos establecidos en la doctrina y jurisprudencia y que, posiblemente, dieron pie a la anulación de la derivación en nuestro caso.

La jurisprudencia ha fijado recientemente que las sanciones impuestas por la Administración, además de estar basadas en derecho y cumplir con el elemento objetivo y la tipificación de la infracción, se les ha de exigir que estén debidamente motivadas en torno a la culpabilidad o negligencia y adecuarse al principio de presunción de inocencia, rechazando simples constataciones de la falta ingreso de la deuda tributaria (Res TEAC de 18 de febrero de 2016, rec. 7036/2015; y STS 21 de febrero de 2014, rec. 1285/2011, entre otras). Esto nos lleva a plantearnos dos posibles escenarios en cuanto a la anulación de la sanción por retenciones: i) o bien en el acuerdo de derivación de responsabilidad no se motivó adecuadamente la conducta culpable o intencionada de D. Salazar; ii) o bien no se aprecia por parte de la AN culpabilidad o intencionalidad alguna por parte D. Salazar.

Reiterando apartados anteriores, dada la naturaleza sancionadora del art. 42.1.a), además de la existencia de una infracción sancionable, para poder derivar responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) a un tercero la jurisprudencia consolidada exige que concorra también el elemento subjetivo de culpabilidad acreditado, (i.e. STC 76/1990, 26 de abril 1990)

- i) Supongamos que nos situamos en el primer caso, es decir, la AN anuló la sanción por retenciones porque no se motivó adecuadamente la imposición de la sanción. Al no haberse acreditado la concurrencia de un comportamiento sancionable por parte de Inversiones IA, sería lógico postular que en ningún caso cabría derivar a D. Salazar la responsabilidad solidaria correspondiente a la liquidación por concepto de dichas retenciones, en la medida en que era administrador y participó de la actuación exenta de culpabilidad. Así, en la medida en que no habrían sido motivados ninguno de los elementos subjetivos para derivar responsabilidad solidaria exigidos por el arts. 42.1.a) LGT, en base a que es la Administración quien debe probar la concurrencia de los

requisitos, objetivos y subjetivos, en el expediente de derivación para poder otorgar a D. Salazar la condición de responsable solidario.

En otras palabras, si la Audiencia Nacional apreciase una falta de motivación respecto de la culpabilidad de Inversiones IA en su conducta de no haber practicado las retenciones, el elemento subjetivo - la culpabilidad exigida en el art. 42.1.a) LGT - tampoco habría quedado acreditado, ya que: si no se acredita un comportamiento doloso o culpable del obligado tributario ¿Cómo iba a colaborar de forma dolosa en la infracción otra persona?

Por lo tanto, en la medida en que asumiéramos que la AN decretó una falta de motivación en el acuerdo de derivación, no sería exigible ninguna de las responsabilidades a D. Salazar, ni por la sanción por retenciones ni por la liquidación de la cual esta deriva.

- ii) Por otro lado, si nos encontráramos ante el segundo caso, y la sanción por retenciones fuese anulada por ausencia de dolo o culpabilidad, el planteamiento sería aún más sencillo. El art. 183. 1 LGT establece que “*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones **dolosas** o **culposas** con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*”, estableciendo claramente que para poder imponer sanción debe concurrir dolo o culpa. Si asumimos que la AN anula la sanción por retenciones por falta de culpa o dolo en la actuación de Inversiones IA, sería más que razonable exigir también la anulación de la derivación a D. Salazar del principal de retenciones, puesto que la propia AN no aprecia culpabilidad en el supuesto de hecho de la derivación de responsabilidad.

Dicho de otra manera, si la AN no aprecia culpabilidad en la actuación de Inversiones IA ¿Cómo sí iba a colaborar culposamente en esa actuación D. Salazar?

Reiterando, todo lo anterior sin perjuicio de que, como consecuencia de la anulación de la sanción, en ningún caso concurriría derivar responsabilidad por retenciones al no haberse producido la comisión de ninguna infracción tributaria.

iii. La anulación de retenciones puede ser extrapolable al Impuesto de Sociedades.

Llegados a esto punto, conviene traer a colación la anulación de la sanción por retenciones y extrapolar la falta del elemento subjetivo de culpabilidad y de colaboración activa para tratar de anular la deuda y sanción en concepto de Impuesto de Sociedades.

A nuestro juicio esta idea tendría cabida en el supuesto de que la anulación de la sanción se base en la falta de culpabilidad, sobre todo si tenemos en cuenta que todas las liquidaciones y sanciones que fueron imputadas a Inversiones IA y posteriormente derivadas a D. Salazar provienen de una misma actuación: haber aplicado, según la Administración incorrectamente, el régimen especial atribuido a las entidades patrimoniales.

Es decir, asumiendo que la sanción por retenciones fue anulada por motivo de la falta del elemento subjetivo de la entidad al repartir dividendos, si tenemos en cuenta que el reparto de dividendos se efectuó en base a una interpretación razonable y fundada sobre el régimen especial de entidades patrimoniales, sería razonable argumentar que tal interpretación razonable de la norma puede ser extrapolable a la liquidación y a la sanción por concepto de IS.

De esta manera, con la anulación de la sanción por retenciones quedaría acreditado que no concurrió en la actuación de Inversiones IA culpabilidad o dolo, sino que, al contrario, se actuó diligentemente bajo el amparo del art. 179.2.d) LGT interpretando que el litigioso régimen era aplicable a la sociedad. De esta manera podría también exigirse la anulación de la sanción por concepto de IS por el incorrecto tipo de gravamen aplicado, en la medida en que tuvo su origen en la misma interpretación razonable que motivó la no retención de los dividendos, la cual ha sido anulada (asumimos en este caso que por falta de culpabilidad). Así, con la justificada anulación de la sanción por IS cabría repetir lo expuesto antes para retenciones y exigir que se declare improcedente también derivación de la cuota por IS pendiente (además de la sanción), al no concurrir una infracción tributaria que motiva tal derivación.

iv. Posible anulación de la derivación ex. 42.2.a) LGT

Respecto al art. 42.2.a) LGT la cosa cambia, el Supremo, en la ya comentada sentencia 45/2023, reitera lo expuesto en su sentencia de 12 de mayo de 2021 (rec. 62/2020), donde se refleja la ya comentada diferencia entre la naturaleza de los art. 42.1.a) y 42.2.a) estableciendo que *"la responsabilidad solidaria contemplada en el art. 42.1 de la LGT, conectada de manera directa e inmediatamente a la obligación tributaria y al deudor principal; de la responsabilidad solidaria del art. 42.2 de la LGT, desconectada de aquella, vinculada a una responsabilidad patrimonial y en garantía de que los bienes del obligado responderán de las deudas tributarias. No cabe, pues, confundir ambos tipos de responsabilidad solidaria que responden a distintos presupuestos y finalidades, ni cabe trasladar, sin más, las reglas y exigencias aplicables a una u otra de forma indistinta e indiscriminada"*. Por lo tanto, el

razonamiento anterior carecería de sentido para este artículo, ya que la intencionalidad de la derivación está vinculada a la despatrimonialización del deudor principal que se realiza respecto de lo que la Administración tiene por derecho cobrar.

Sin embargo, el Alto Tribunal añade que los responsables por colaborar en la ocultación pueden impugnar el “*alcance global de la responsabilidad*”, tal y como se establece en el art. 174.5 LGT. Por lo que la anulación de la sanción por la práctica de retenciones, tanto por la falta de motivación como por la ausencia de culpabilidad, podría entablar otro argumento para D. Salazar para rechazar la concurrencia de voluntad de impedir el cobro de la Administración.

Es decir, D. Salazar podría argumentar que, conforme a lo expuesto en el Fundamento jurídico de la sentencia 45/2023, se exige a la Administración que “*acredite el concierto entre el deudor tributario y el responsable solidario en perjuicio de la Administración y un plan tendente a impedir la traba de los bienes para el pago de las deudas tributarias*”. Así, D. Salazar podría impugnar la derivación ex. art.42.2.a) LGT alegando lo siguiente: si la AN anuló la sanción por ausencia de culpabilidad en el reparto, en un contexto de interpretación razonable, se refuerza su argumento de haber actuado sin intención defraudadora en la percepción del dividendo. Así la Administración estaría obligada a acreditar un plan o maquinación maliciosa por parte de D. Salazar e Inversiones IA, lo cual reluce más difícil al haber sido liberada la sociedad de culpabilidad.

Por lo tanto, la anulación de la sanción supone un sólido argumento para que D. Salazar impugne el alcance global de la responsabilidad ex art. 42.2.a), y ponga de manifiesto que el *sciencia/colisilium fraudis* exigido por dicho precepto no ha quedado acreditado.

2.2. Sobre el acuerdo de liquidación

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

La respuesta a esta cuestión requiere un matiz preliminar. Tal y como se expone en el caso, el procedimiento de inspección dio comienzo el 23 de julio de 2009, mediante notificación en el domicilio social de Inversiones IA requiriendo la aportación de determinada documentación, y terminó con la notificación de las distintas liquidaciones en fecha 1 de septiembre de 2010.

En este momento no se había promulgado todavía la Ley 34/2015 que reformó la LGT, por lo que resultará aplicable a nuestro supuesto la redacción anterior de la LGT. Como bien hemos

comentado, aquella redacción en su art. 150.2 LGT fijaba el plazo para la realización de labores de inspección en 12 meses, ampliable a 24 (bajo determinados criterios, que no son de aplicación en nuestro caso). Asimismo, el art. 150.2 LGT establecía que la interrupción injustificada o el no cumplimiento del plazo máximo en ningún caso suponía la caducidad del procedimiento inspector, pero tampoco se consideraba interrumpida la prescripción por las actuaciones realizadas hasta el momento de terminación del plazo de 12 meses.

De la redacción de la LGT de aquel entonces, se infiere a simple vista una ventaja favorable a D. Salazar respecto al plazo máximo legal que tiene la Administración para llevar a cabo las labores inspectoras, siendo éste de 12 meses mientras que tras la reforma de 2015 se amplió a 18 meses. Sin embargo, respecto de la consecuencia de no interrumpir la prescripción, no parece que la situación varíe de una redacción a otra, más allá de que la en la nueva redacción no se hace referencia a “*interrupciones injustificadas*”. Respecto del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, este se mantiene también igual en ambas redacciones, siendo de 4 años.

Matizada esta situación, para calcular el marco temporal del despliegue de la prescripción de las actuaciones inspectoras seguidas contra Inversiones IA, habría que calcular los 4 años del plazo para liquidar desde el *dies a quo* que corresponda:

- En cuanto a las liquidaciones por el Impuesto de Sociedades, los respectivos *dies a quo* serán:

Liquidación	<i>Dies a quo</i>	<i>Prescripción</i>
IS 2004	26/07/2005	26/07/2009
IS 2005	26/07/2006	26/07/2010
IS 2006	26/07/2007	26/07/2011

- En cuanto a la liquidación por retenciones, el *dies a quo* es el 20 de abril de 2007 - el fin del periodo voluntario de presentar el correspondiente modelo 123 de retenciones de determinadas rentas del capital mobiliario - haciéndose efectiva la prescripción el 20 de abril 2011.

Llegados a este punto debemos traer a colación lo establecido en el art. 150.2 LGT respecto del incumplimiento del plazo de inspección por parte de la Administración. Sin tener en cuenta las dilaciones producidas por la falta de aportación de documentación, cuya procedencia

analizaremos más adelante en el presente trabajo. El plazo máximo para terminar la Inspección del que dispone la administración termina el 23 de julio de 2010. Dado que la liquidación es notificada a Inversiones IA el 1 de septiembre de 2010, operaría la no interrupción de la prescripción por parte de todas las actuaciones realizadas hasta el fin del plazo máximo que consagra el art. 150.2 LGT: “2. *La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

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

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

Por lo tanto, en la medida en que la siguiente actuación que sí interrumpe la prescripción fue la liquidación notificada el 1 de septiembre, esta actuación ya no sería válida respecto de las liquidaciones correspondientes al IS 2004 e IS 2005, ya que estos ejercicios se encontrarían prescritos – el 26 de julio de 2009 y el 26 de julio de 2010, respectivamente -, al no haber desplegado efectos interruptivos de la prescripción todas las actuaciones de inspección anteriores.

En cuanto al resto de liquidaciones que la inspección notifica a Inversiones IA, es evidente afirmar que, dado que la notificación de la liquidación a Inversiones IA se produjo el 1 de septiembre de 2010, las labores inspectoras respecto del IS 2006 y las retenciones correspondientes al ejercicio 2007 en ningún caso habrían quedado prescritas. Y, por lo tanto, como el art. 150.2 LGT establece que el incumplimiento del plazo máximo de inspección no induce caducidad, las liquidaciones que practica la Administración por estos conceptos serían válidas.

En cuanto a las **dilaciones** concurridas como consecuencia del retraso en la aportación de documentación, el artículo de partida es el art. 104.2 LGT de la redacción anterior a la reforma de 2015. Este artículo establece que se podrá excluir del cómputo del plazo máximo de inspección “*las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria*”. La extremada facilidad con la que la Administración estiraba los plazos de las inspecciones invocando este precepto llevó al Tribunal Supremo a pronunciarse en defensa de los contribuyentes, estableciendo como jurisprudencia relacionada con este precepto que no cualquier retraso podrá ser constitutivo de dilación no imputable a la Administración (entre otras, STS de 24 de noviembre de 2011, Rec. 791/2009, Fj 7º; y de 2 de marzo de 2016, Rec. 2130/2014, Fj 1º y 4º).

Así, el Alto Tribunal ha venido fijando unos límites a la discrecionalidad de la Administración a la hora de dilatar plazos de inspección ex art. 104.2 LGT, siendo necesario que exista un plazo concreto fijado por la Inspección, que la documentación pendiente sea relevante para continuar con las labores inspectoras y que el no cumplimiento por parte del contribuyente constituya un impedimento para continuar adecuadamente con la Inspección. Con ello el Supremo trata de evitar que la Inspección se beneficie de una norma indeterminada creada por la Administración, imputando retrasos al inspeccionado cuando en realidad estos carecerían de peso suficiente para dilatar los plazos de la Inspección.

Aplicado al supuesto, parece que la Inspección cumple con los requisitos comentados, al menos entre el 14 y el 31 de agosto de 2009 al indicar la Inspección la falta de recepción de cierta documentación relevante, la fijación de un plazo concreto, advertir que se computará como dilación no imputable a la Administración y que la documentación solicitada era relevante para el cálculo de la base imponible a liquidar por la Inspección.

Por lo tanto, la dilación del plazo máximo del plazo de la inspección por 17 días parece razonable y ajustado al criterio mantenido por la jurisprudencia consolidada. Sin embargo, cualquier alargamiento del plazo que vaya más allá de los 17 días no sería admisible ya que no es aceptable que la Inspección utilice la falta inicial de aportación documental como pretexto para alargar de sobremana el plazo. Así lo expone el Alto Tribunal en la ya mencionada sentencia del 2 de marzo de 2016, y así sucede en el caso ya que la dilación imputable a Inversiones IA se agota en el momento en el que cumple con su obligación el 31 de agosto de 2009.

A mayor abundamiento, únicamente a efectos de cómputo de plazos, es procedente tener en cuenta que **las dilaciones que retrasaron la inspección lo hicieron durante 17 días**, por lo que el término del plazo máximo de la inspección se ampliaría como máximo al 9 de agosto de 2010. Por lo tanto, incluso aceptando las dilaciones como no imputables a la Inspección, esta notificó las liquidaciones el 1 de septiembre de 2010, expirado el plazo de la inspección, por lo que el desenlace prescriptivo es el mismo que el expuesto hasta ahora.

En virtud de lo expuesto, conforme a la normativa aplicable al caso en ese momento, y a la doctrina jurisprudencial citada, el procedimiento inspector superó el plazo máximo de 12 meses incluso descontando la única dilación conocida y aportada. Así, todas aquellas actuaciones inspectoras que se habían practicado hasta ese momento perdieron la eficacia interruptiva de la prescripción.

En virtud de lo expuesto, como no consta en el expediente ninguna actuación por parte de la Inspección, con conocimiento formal del interesado, posterior al 9 de agosto de 2010 y anterior a la notificación de la liquidación del 1 de septiembre de 2010, el inicio de actuaciones de 2009 no interrumpió válidamente la prescripción. De ello se sigue que, a 1 de septiembre de 2010, el derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sociedades de 2004 y 2005 estaba prescrito, mientras que seguía vigente respecto del Impuesto sobre Sociedades de 2006 y de las Retenciones de 2007. La dilación imputada entre el 14 y el 31 de agosto de 2009, aun pudiendo aceptarse formalmente, no impide esta conclusión, porque aún alargado el plazo por este motivo, el elemento decisivo es el incumplimiento del plazo máximo de duración y la consiguiente ineficacia interruptiva de lo actuado hasta su vencimiento.

2.3. Sobre el procedimiento

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

- *Sobre la legitimación para la interposición del recurso de alzada*

Como primera cuestión es importante analizar si el Director del Departamento de Inspección financiera y tributaria (el “Director”) estaba legitimado para interponer el recurso de alzada. Para abordar este extremo debemos acudir a lo dispuesto en el art. 241 LGT, que regula el recurso de alzada ordinario y configura en su apartado tercero quienes están legitimados para interponerlo: “*Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores*

Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia...”. Por lo tanto, no cabe duda alguna de que sí estaría legitimado el Director para interponer el recurso.

- ***Sobre el plazo para la interposición del recurso de alzada***

Partiendo de esta premisa, la cuestión litigiosa radica en si el recurso presentado por el Director fue presentado en plazo o no. En nuestro supuesto, queda claro que la resolución del TEARM dictada en fecha 28 de diciembre de 2014, por la que se estimaban las pretensiones contenidas en el recurso interpuesto por D. Salazar y D^a Cristina, quedó registrada en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) el día 2 de febrero de 2015, mientras que, de forma particular, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria fue notificado de la misma el día 6 de mayo de 2015.

A estos efectos, el plazo de interposición del recurso ordinario de alzada lo recoge el citado art. 241 LGT en su apartado primero, siendo éste de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación de la correspondiente resolución. Por lo tanto, la validez del recurso interpuesto en cuanto a su plazo de interposición dependerá de qué fecha de las expuestas en el párrafo anterior habrá de tomarse como *dies a quo*. Por un lado, si asumimos que el Director, quien es el legitimado a interponer el recurso, fue notificado el mismo día en que la resolución entró en la ORT, el plazo de un mes no se habría cumplido y el recurso no sería admisible. Y, por el contrario, si consideramos como *dies a quo* el momento en que el Director fue notificado personalmente, el escrito sí debería admitirse a trámite. Por lo tanto, la clave del asunto radica en considerar qué fecha debe tomarse como *dies a quo* en este caso.

En este punto es relevante traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo STS 1025/2022, 18 de julio de 2022, rec 7457/2019 (reproducida en las sentencias que ponen fin a los procedimientos seguidos contra el resto de los familiares del recurrente: STS 877/2023, de 28 de junio rec. 6722/2018, entre otras), ya que en ella se contraponen los argumentos que sostienen ambas alternativas.

En esta sentencia, por un lado, se plantea si el recurso presentado era extemporáneo porque debía computarse el plazo desde la entrada de la resolución impugnada en la ORT. Esta tesis se apoya, por un lado, en la ejecución de la resolución, donde además constaba como fecha de entrada la de la ORT, y, por otro lado, cita jurisprudencia del Tribunal Supremo que avalaba su posición. El argumento pivota en que, como **la Agencia Estatal de Administración Tributaria (“AEAT”) se constituye como una persona jurídica única**, la notificación a uno

de sus órganos implica que aquel órgano legitimado para recurrir debe tenerse por notificado en ese momento, y que lo contrario vulneraría principios como el de seguridad jurídica o buena administración.

Por su parte, la Administración defendía además de cuestiones formales, una lectura menos interpretativa de los artículos 241 LGT y 50 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. (“RGRVA”), alegando que se requiere una notificación específica al órgano legitimado para recurrir (i.e. el Director del Departamento de Inspección, como en nuestro supuesto). Así, defendía la Administración que la ORT es un organismo orientado a organizar y centralizar las comunicaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (“AEAT”) a efectos de ejecución, pero no de recurso.

Ante esta situación, se pronunció el Alto Tribunal siguiendo la argumentación de sentencias anteriores de la Sala en cuanto al principio de administración única y el papel de la ORT, estableciendo que el plazo para interponer el recurso ordinario de alzada ha de computarse desde la fecha de entrada de la resolución económico-administrativa en el registro de la AEAT, y concretando que la ORT forma parte de la misma persona jurídica que consolida la Administración tributaria. Por lo que, en cuanto se le notifica una resolución, ésta ya se considerará reconocida por los organismos de la Administración, a lo que el Tribunal añade, literalmente que *“no puede dejarse al arbitrio de la propia Administración el momento inicial del cómputo del plazo para recurrir, so pena de vulnerar los principios de seguridad jurídica y de buena administración”*, añadiendo que el caso omiso a la notificación a la ORT supondría *“una infracción clamorosa del principio de buena administración y, en conexión con él, del de buena fe”*.

En virtud de lo expuesto, en la medida en que la jurisprudencia consolidada considera la entrada de una resolución en la ORT como notificación al órgano de la Administración legitimado para recurrir, el Director habría interpuesto el recurso de forma extemporánea al incumplir el plazo de un mes estipulado en el artículo 241.1 LGT, al haber interpuesto el recurso en fecha 24 de mayo de 2015 cuando la resolución fue notificada el 2 de febrero de 2015 (con su entrada en la ORT).

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

Respecto a la notificación adjunta como documento Anexo 6, es lógico razonar que la mera remisión de la copia de un fallo a la Administración en ningún caso servirá para acreditar la

interposición del recurso, sino únicamente constituirá prueba de la recepción de la resolución por el legitimado a presentar el mismo.

De todos modos, en la medida en que la Administración alega haber presentado el escrito en plazo, habiendo quedado ya demostrado que no fue así en el apartado anterior, conviene manifestar claramente que la notificación adjunta no acredita en ningún caso la interposición de un recurso de alzada, sino que se corresponde con un justificante de la remisión de la copia de un fallo modificando actos impugnados sobre un asunto correspondiente con otro procedimiento distinto, que nada tiene que ver en nuestro supuesto, ya que no se refiere a D. Salazar ni a D.^a Cristina, sino a “Grandes Áreas Comerciales de Mallorca, S.A.”.

Además, el fallo contenido en la notificación adjunta es de fecha del 20 de diciembre de 2014, es decir, se corresponde con una resolución dictada 8 días antes de que se dictara la resolución del TEARM que la Administración pretende se dé por recurrida en plazo con la aportación de esta notificación, la cual se dictó según consta en el expediente en fecha 28 de diciembre de 2014.

Llama la atención que en la recién citada sentencia STS 1025/2022 (y en las demás sacadas a colación a lo largo del trabajo que dirimen los mismos hechos) se produce una situación idéntica a la que sucede en nuestro supuesto - la resolución impugnada por el Director del Departamento de Inspección fue notificada meses antes a la ORT y posteriormente al Director del Departamento de Inspección, el cual exhibió un documento que no se correspondía con con la Resolución impugnada -, lo cual refuerza que nuestra respuesta deberá seguir lo resuelto por el Alto Tribunal a propósito de esta situación análoga, negando que dicho documento acredite en ningún caso la interposición del recurso de alzada por parte del Director.

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

El efecto de la estimación de un procedimiento de otro responsable en la responsabilidad de D. Salazar y D.^a Cristina dependerá en todo caso del fundamento con el que se sostenga la invocación de tal efecto y, por supuesto, del grado de concurrencia entre las circunstancias individualizadas de cada procedimiento, siendo especialmente relevante la identidad entre los presupuestos que habilitan las correspondientes derivaciones de responsabilidad.

Como ya hemos comentado en anteriores apartados, el art. 174.5 LGT permite que el responsable impugne, además del acuerdo de responsabilidad, el hecho habilitante por el cual este se produce revisándose únicamente el importe de la obligación del responsable recurrente. De lo cual cabe inferir que no afectaría lo revisado en el expediente de un responsable en otros sujetos de la derivación de responsabilidad como el deudor principal u otros responsables.

El Tribunal Supremo en su jurisprudencia, aún en procedimientos que derivan de una misma causa, no reconoce que haya un efecto automático entre procedimientos distintos, subrayando de esta manera la autonomía de cada acto de derivación de responsabilidad, estableciendo que, con carácter general, el art. 174.5 LGT debe interpretarse como el derecho del responsable a combatir el hecho habilitante de la derivación de responsabilidad, pero entendiendo la derivación como *“un procedimiento autónomo al que le resultan de aplicación las normas comunes y en el que el trámite de audiencia es esencial y, obviamente, no excluye la potestad de alegar y aportar cualesquiera medios de prueba admitidos en derecho”* y que *“No hay, en definitiva, una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal, pues el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo respecto del seguido frente al deudor principal. Tal indebida extensión se produciría si la firmeza de las liquidaciones o sanciones relativas al deudor principal impidiera al responsable atacar sus presupuestos”* (STS 45/2023).

Sin embargo, el TS en la misma sentencia ha venido matizando lo anterior, al reconocer que ante la anulación de un presupuesto material común entre procedimientos (i.e. validez del acuerdo de derivación, procedencia de la sanción, etc.), aquellos procedimientos o actos en los que este presupuesto sobreviva deberán ser también estimados, en base a la incompatibilidad de dicho precepto impugnado con el ordenamiento. Así, el TS matiza la imposibilidad de que la estimación en favor del responsable afecte a la validez de otros actos de la siguiente manera: *“En ningún caso, la eventual estimación de tales motivos impugnatorios afectaría a la validez y eficacia de los actos ya enjuiciados por sentencia firme, sin perjuicio de que puede declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad, como el aquí sometido a debate, por razón de la concurrencia de vicios jurídicos presentes en aquellos actos administrativos”*.

De tal forma que el Alto Tribunal reconoce que existe un control de validez de los actos derivados al responsable, no como una ulterior instancia del deudor principal, sino de cara a analizar si la derivación encaja con los presupuestos legales dispuestos. Es por este motivo por

el cual el TS ha venido fijando doctrina en cuanto a que la firmeza de las resoluciones no impide que se entre a debatir el fondo como consecuencia de la derivación.

Todo esto el TS lo apoya en 3 puntos o principios constitucionales implantados por algunas sentencias del Tribunal Constitucional: i) el derecho a la tutela judicial efectiva (art.24.1 CE), en la medida en que los responsables tienen derecho a obtener un pronunciamiento sobre el fondo de la derivación; ii) el principio de igualdad ante la ley (art. 14 CE), mediante el que no caben pronunciamientos desiguales ante situaciones muy similares sin que haya ninguna justificación; y iii) la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) por el que los actos de derivación de responsabilidad deben ser coherente por lo que, si se anula el presupuesto habilitante de la derivación, esta no cabe que se mantenga.

En base a lo comentado, para determinar si la estimación en los procedimientos de otros responsables sería extrapolable al caso de D. Salazar y D.^a Cristina, sería preciso determinar si concurre la invalidez de un presupuesto material común. De esta manera, una supuesta estimación de los procesos de otros responsables no afectaría *ipso iure* la situación de D. Salazar y D.^a Cristina, aunque sí podrá resultar un argumento clave en la impugnación de sus respectivos acuerdos de derivación, siempre que el motivo de estimación del procedimiento ajeno evidencia una invalidez manifiesta del presupuesto material común.

Asimismo, dado que la validez de la responsabilidad de D. Salazar y D.^a Cristina coincide en una presunta ocultación en el reparto de dividendos, la estimación del recurso de otro responsable solidario podría ser especialmente relevante debido al peso del elemento subjetivo de la derivación ex art.42.2.a) LGT, conforme a las exigencias de *sciencia* y *consilium fraudis* para poder derivar responsabilidad. Particularmente, en cuanto a la responsabilidad derivada ex art. 42.1.a) a D. Salazar, si mediante la estimación de un recurso a otro responsable, se decretase (por ejemplo) la invalidez de la sanción a la Sociedad y la ausencia de infracción, al incidir tal invalidez en el presupuesto de hecho de su acuerdo de derivación, se configuraría como un argumento de notorio peso en su impugnación de la derivación.

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

Sin perjuicio de que cada acto de derivación se configure como un acto independiente respecto otros procedimientos sobre la misma deuda, el pago de la deuda por parte de alguno de los

responsables extingue la misma. Reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo ha dejado sentadas las bases doctrinales aplicables a este supuesto. En particular, la STS 1396/2025, de 31 de octubre de 2025 (Rec. 6444/2023), donde, ante un supuesto de derivación de responsabilidad subsidiaria en el cual el órgano de recaudación exigía recargos de apremio a todos los deudores solidarios, sin tener en cuenta que la deuda derivada y el recargo de apremio ordinario ya había sido ingresado por uno de ellos, el TS subraya que nos encontramos ante una única deuda tributaria a la que están sujetos **solidariamente** todos los responsables, lo que implica que “*únicamente existe un recargo de apremio para el conjunto de responsables*”. El Alto Tribunal rechazó el argumento de la Administración, que alegaba que el recargo estaba ligado individualmente a la conducta de cada responsable, por lo que el pago de uno de ellos no implicaba eximir al resto de su pago.

El Supremo explica que, aun pudiendo exigir el pago íntegro de la deuda tributaria a cualquiera de los responsables solidarios, “*Lo cierto es que existe una única deuda principal...*” en nuestro caso, lo no ingresado al haber aplicado el régimen especial, “*y, por tanto, existe un único recargo de apremio ordinario. Siendo ello así, el pago del principal y del recargo de apremio por un responsable solidario libera al resto de responsable solidarios, tanto del principal como de dicho recargo. Esa circunstancia sobrevenida convierte en indebidos los pagos que se realicen con posterioridad [...] Únicamente existe un recargo de apremio para el conjunto de responsables. Lo relevante para extinguir la deuda, incluido el recargo de apremio, es el momento del pago, al margen de quien lo haya realizado, de modo que, producido el pago por uno de los responsables, la deuda, incluido el recargo de apremio, se extingue para todos. No es conforme a derecho continuar el procedimiento de exigencia del recargo de apremio ordinario, pues, como se ha dicho, ya no está impagado.*”.

El argumento del Alto Tribunal descansa en lo establecido en el art. 35.7 LGT y en el art. 1.145 CC. Por un lado, el primero 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 cosa.*”, a lo que el segundo añade que “*El pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación. El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo. La falta de cumplimiento de la obligación por insolvencia del deudor solidario será suplida por sus codeudores, a prorrata de la deuda de cada uno*”.

Por lo tanto, cuando cualquiera de los deudores solidarios satisface la totalidad de la deuda común, la obligación queda extinguida *erga omnes*, y la Administración tributaria no podrá reclamar la deuda extinguida por ese concepto a los demás responsables solidarios.

Desde la perspectiva del crédito tributario y su correcta gestión, el Tribunal Supremo advierte que si la Administración, pagada la deuda por alguno de los responsables, exigiese el pago de la misma (incluso el recargo de apremio por no pagar en plazo) al resto de responsables, sería constitutivo de un claro abuso y vulneraría principios básicos del ordenamiento. En la sentencia citada se recalca que incurrir en esa práctica supondría “*una multiplicación exponencial del crédito tributario inaceptable*”, generando una duplicidad de cobros que la ley no ampara.

Asimismo, la multiplicación de cobros por parte de la Administración alega el TS que vulnera de forma frontal y manifiesta el citado art. 1.145 CC, en la medida en que en dicho precepto se prohíbe mantener viva la obligación una vez cumplida por uno de los deudores solidarios, y que tal actuación dotaría -en el caso particular de la sentencia, al recargo de apremio - de un cariz punitivo impropio, extralimitando su naturaleza resarcitoria. Por tanto, en ningún caso se debe permitir a la Administración multiplicar según el número de responsables la deuda (ni su recargo), puesto que tiene la obligación legal de respetar la unidad del crédito tributario.

En el caso de D. Salazar y D^a Cristina, cabe reiterar en cuanto a la responsabilidad ex art. 42.2.a) LGT que esta se sitúa junto a “lo despatrimonializado” y no junto al deudor principal. De ahí que la deuda derivada disponga de un límite hasta aquello que se despatrimonializa, sin quedar obligados D. Salazar y su hija (ex. art. 42.2.a) LGT) a pagar más allá del valor de los bienes cuya ocultación se les imputa. Sin embargo, a pesar de tener cada uno el límite de responsabilidad por este artículo en los dividendos percibidos, la deuda subyacente es única y procede del mismo acto de ocultación, siendo esta solidaria. Por lo que el principio general de solidaridad expuesto en la sentencia citada y de unidad de deuda tributaria es aplicable también a esta responsabilidad, quedando la deuda tributaria de cada uno extinguida en su importe pagado por otro responsable tributario.

En virtud de lo expuesto, y asumiendo que el pago por parte de otros responsables tributarios es del total de la deuda tributaria, el eventual pago de la deuda común por parte de otros responsables solidarios implica la extinción de la deuda y con ello la liberación de su pago por parte del resto de responsables. Conforme a la doctrina jurisprudencial expuesta, la deuda tributaria es única y se extingue con el pago de cualquiera de los responsables, no siendo posible que la Administración vuelva a exigir a ninguno de los demás responsables el pago de

la misma. Todo ello sin perjuicio de que el responsable pagador de la deuda tributaria pueda ejercer la acción civil frente a D. Salazar y D.^a Cristina para exigirles a cada uno su proporción correspondiente, la cual se presume a partes iguales, salvo que la deuda de alguno se encuentre limitada como en el caso de D.^a Cristina.