



TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

Titulación: Master de Acceso a la Abogacía y la Procura con especialidad de Tributario

Curso: 2024-2026

Alumno: María Villa

Tutor: Pablo Robles

Entidad: Comillas Universidad Pontificia

ÍNDICE

I.	<i>RESUMEN</i>	3
II.	<i>PALABRAS CLAVE</i>	4
III.	<i>ANTECEDENTES</i>	5
IV.	<i>OBJETO DEL DICTAMEN</i>	6
V.	<i>CUESTIONES RELACIONADAS CON LA PROCURA</i>	6
1.	La preceptividad de la intervención del abogado y procurador	6
2.	El régimen de notificaciones aplicable	7
3.	Honorarios Procurador	8
3.1.	Don Salazar	9
3.2.	Doña Cristina	10
VI.	<i>CUESTIONES RELACIONADAS CON LA ABOGACÍA</i>	11
1.	Acuerdo de derivación de responsabilidad	11
1.1.	Valoración de la concurrencia de los presupuestos exigidos por el artículo 42.1.a) LGT y 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a Don Salazar	11
1.2.	Valoración de la concurrencia de los presupuestos exigidos por el artículo 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a Doña Cristina Don Salazar	17
1.3.	Efectos de la anulación de la sanción por retenciones a cuenta del IRPF en el acuerdo de derivación de responsabilidad	20
2.	Acuerdo de liquidación	22
3.	Cuestiones procedimentales	27
3.1.	Recurso de Alzada	27
3.2.	Efectos de las actuaciones de otros responsables solidarios	29
VII.	<i>CONCLUSIONES</i>	32

I. RESUMEN

El presente dictamen profesional tiene como objetivo realizar un análisis de las cuestiones jurídicas que se derivan del recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Audiencia Nacional, estructurando el estudio desde dos perspectivas: la abogacía y la procura.

En primer lugar, se pretende determinar cuáles son las exigencias legales en materia de representación y defensa en este tipo de procedimientos. Se analiza la obligatoriedad de la intervención conjunta de abogado y procurador ante órganos colegiados, el régimen de notificaciones aplicable y el cálculo de honorarios conforme al Arancel de Derechos, atendiendo a los límites normativos. Este apartado busca clarificar las implicaciones de los abogados y procuradores en este tipo de procedimientos, así como explicar el sistema de comunicación a efectos de notificación.

En segundo lugar, para dar respuesta a los asuntos entorno a la abogacía, se valora la procedencia de la derivación de responsabilidad tributaria prevista en los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la Ley General Tributaria. Se examina si concurren los presupuestos legales exigidos y se estudia la situación particular de Don Salazar y Doña Cristina, incluyendo los efectos de la anulación de sanciones sobre los acuerdos de derivación.

Asimismo, se aborda el acuerdo de liquidación, analizando la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, el cómputo de plazos y las consecuencias de superar el límite temporal del procedimiento inspector. Finalmente, se plantean cuestiones procedimentales como la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por la Administración y las implicaciones del pago por otros responsables solidarios, incluyendo el alcance del derecho de repetición entre codeudores.

El dictamen pretende, en definitiva, responder si las actuaciones administrativas se ajustan a la normativa y jurisprudencia aplicable, y definir las estrategias jurídicas más adecuadas para la defensa de los intereses de las Partes.

SUMMURY

The purpose of this professional opinion is to analyze the legal issues arising from the contentious-administrative appeal filed before the National Court, structuring the study from two perspectives: the legal profession and the solicitor's profession.

Firstly, it seeks to determine the legal requirements for representation and defense in this type of proceeding. It analyzes the mandatory joint intervention of a lawyer and solicitor

before collegiate bodies, the applicable notification regime, and the calculation of fees in accordance with the Schedule of Fees, taking into account regulatory limits. This section seeks to clarify the implications for lawyers and solicitors in this type of proceeding, as well as to explain the communication system for notification purposes.

Secondly, in order to respond to issues surrounding the legal profession, the appropriateness of the transfer of tax liability provided for in Articles 42.1.a) and 42.2.a) of the General Tax Law is assessed. It examines whether the legal requirements are met and studies the particular situation of Mr. Salazar and Ms. Cristina, including the effects of the annulment of penalties on the transfer agreements.

It also addresses the settlement agreement, analysing the statute of limitations on the Administration's right to determine the tax debt, the calculation of time limits and the consequences of exceeding the time limit for the inspection procedure. Finally, it raises procedural issues such as the untimeliness of the appeal lodged by the Administration and the implications of payment by other jointly and severally liable parties, including the scope of the right of recourse between co-debtors.

Ultimately, the opinion aims to determine whether the administrative actions comply with applicable regulations and case law, and to define the most appropriate legal strategies for defending the interests of the Parties.

II. PALABRAS CLAVE

- Procedimiento Inspector
- Procurador
- Recurso contencioso administrativo
- Responsables solidarios
- Ocultación
- Prescripción
- Recurso de Alzada

KEY WORDS

- Inspector Procedure

- Attorney
- Contentious-administrative appeal
- Jointly liable parties
- Concealment
- Statute of limitations
- Appeal

III. ANTECEDENTES

De acuerdo con la información facilitada, D. Salazar Carmona y su hija menor Doña Cristina Carmona (en adelante, “**la Parte**” o conjuntamente “**las Partes**”) ostentan conjuntamente el 25% de INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L. (en adelante, “**Inversiones IA**”), que en 2003 adquirió terrenos que aportó a PROMOCIONES INMOBILIARIARIAS LLUCMAJOR, S.L. (en adelante, “**Promociones IL**”). En 2006 Promociones IL vendió los terrenos obteniendo una ganancia de 57.576.369,64€. Inversiones IA tributaba en los referidos períodos de acuerdo con el régimen especial de entidades patrimoniales por considerar que no realizaba actividad económica alguna.

En 2010, la Inspección liquidó el Impuesto sobre Sociedades 2004-2006 y las Retenciones de 2007, negando dicho régimen e imponiendo sanciones, derivándose responsabilidad solidaria a D. Salazar y a Doña Cristina.

El TEARM estimó íntegramente las pretensiones de D. Salazar y Doña Cristina contra el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria mediante resolución dictada el 28 de diciembre de 2014. Sin embargo, el TEAC estimó las pretensiones de la Administración y anuló la Resolución del TEARM en fecha 25 de mayo de 2023, habiendo D. Salazar y Doña Cristina interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional contra esta resolución del TEAC.

Se adjunta como Anexo I, copia de la exposición de hechos.

IV. OBJETO DEL DICTAMEN

El objetivo del presente dictamen es el análisis de las diferentes cuestiones jurídicas derivadas del recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Audiencia Nacional con el fin de determinar:

Por un lado, desde la perspectiva de la procura:

- Preceptividad de la intervención de procurador y/o abogado
- El régimen de notificaciones aplicable
- Los honorarios correspondientes conforme al Arancel de Derechos de los Profesionales de la Procura.

Por otro lado, desde la perspectiva de la abogacía:

- El acuerdo de derivación de responsabilidad a D. Salazar Carmona y Doña Cristina Carmona
- La prescripción del derecho a liquidar de la Administración
- Las cuestiones procedimentales relativas al recurso de alzada y la existencia de otros responsables solidarios

V. CUESTIONES RELACIONADAS CON LA PROCURA

1. La preceptividad de la intervención del abogado y procurador

D. Salazar y Doña Cristina interpusieron recurso contencioso-administrativo contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, “TEAC”) el 25 de mayo de 2023. La determinación del órgano jurisdiccional competente para conocer del recurso es esencial, pues el régimen de representación y defensa varía sustancialmente en función de la naturaleza del órgano ante el que se tramita el procedimiento. En el presente caso, corresponde conocer del recurso a la Audiencia Nacional en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, “LJCA”) que atribuye a este órgano la competencia para conocer en única instancia de los recursos que se deduzcan en relación con los actos de naturaleza económico-administrativa dictados por el Ministro de Economía y Hacienda y por el TEAC. Dado que la resolución impugnada fue dictada precisamente por el TEAC, la competencia corresponde inequívocamente a la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional,

que constituye un órgano jurisdiccional de naturaleza colegiada. Esta caracterización como órgano colegiado tiene consecuencias jurídicas directas y determinantes en materia de representación y defensa procesal.

El régimen de representación y defensa en el proceso contencioso-administrativo se encuentra regulado en el artículo 23 de la LJCA, precepto que establece una distinción fundamental entre los procedimientos que se siguen ante órganos unipersonales y aquellos que se tramitan ante órganos colegiados. En los procedimientos ante órganos unipersonales, la intervención de abogado es siempre preceptiva, pero la designación de procurador es facultativa, pudiendo las Partes optar por conferir la representación a un procurador o bien permitir que el abogado asuma también la representación procesal. Por el contrario, en los procedimientos seguidos ante órganos colegiados, el artículo 23.2 de la LJCA dispone que las Partes deben conferir su representación a un procurador y ser asistidas por un abogado. Esta doble exigencia se aplica a los procedimientos tramitados ante los Tribunales Superiores de Justicia, ante la Audiencia Nacional y ante el Tribunal Supremo. Como regla general, la preceptividad de ambas figuras profesionales en estos casos no admite excepciones para los particulares, siendo obligatoria la intervención conjunta del procurador, que asume la representación procesal, y del abogado, que ejerce la defensa técnica.

Únicamente se contempla una excepción a la regla general de preceptividad del procurador y el abogado en los procedimientos ante órganos colegiados, referida a los funcionarios públicos que comparecen por sí mismos en defensa de sus derechos estatutarios. Esta excepción, prevista en el artículo 23.3 de la LJCA, permite que los empleados públicos puedan comparecer personalmente cuando se trate de materias de personal que no impliquen separación de empleados públicos inamovibles. No obstante, dicha excepción es inaplicable al caso de D. Salazar y Doña Cristina, quienes no actúan en su condición de funcionarios públicos defendiendo derechos estatutarios, sino como responsables solidarios en un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria. En consecuencia, D. Salazar y Doña Cristina necesitaron estar defendidos por abogado y representados por procurador para interponer el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional. Ambas intervenciones profesionales eran preceptivas en virtud de lo dispuesto en el artículo 23.2 de la LJCA, sin que hubiera opción alguna de prescindir de cualquiera de ellas ni de sustituir su intervención por la comparecencia personal de los interesados.

2. El régimen de notificaciones aplicable

Al tratarse de un recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Audiencia Nacional, órgano jurisdiccional de naturaleza colegiada, han debido necesariamente comparecer representados por procurador y ser defendidos por abogado. En consecuencia, conforme al régimen general de notificaciones en el proceso contencioso-

administrativo, todas las actuaciones judiciales se notificarán al procurador que ostente su representación, siendo éste el profesional responsable de recibir las comunicaciones del órgano jurisdiccional, controlar los plazos procesales y darles traslado de las resoluciones y requerimientos que se dicten a lo largo del procedimiento. El procurador actúa así como canal de comunicación entre el tribunal y la Parte, garantizando la seguridad jurídica en las notificaciones y la correcta observancia de los trámites procesales.

No obstante, consideramos conveniente informarles sobre el régimen de notificaciones que resultaría aplicable en el supuesto hipotético de que el procedimiento se hubiera tramitado ante un órgano unipersonal, esto es, ante un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, donde la intervención del procurador no tiene carácter preceptivo. El artículo 23.1 de la LJCA establece que, en sus actuaciones ante órganos unipersonales, las Partes podrán conferir su representación a un Procurador y serán asistidas, en todo caso, por Abogado.

En el supuesto de que la Parte quisiera acudir únicamente con abogado, prescindiendo de los servicios de un procurador, será a éste a quien se notifiquen las actuaciones. El abogado asume una doble función: por un lado, ejerce la defensa técnica, elaborando los escritos de alegaciones y formulando la estrategia procesal y por otro lado, ostenta la representación procesal, convirtiéndose en el destinatario de todas las comunicaciones judiciales y asumiendo las responsabilidades inherentes a dicha condición.

Por último, nos gustaría informarles que el régimen general de notificaciones en el proceso contencioso-administrativo se centra en la notificación electrónica. Desde la entrada en vigor de la Ley 18/2011, de 5 de julio, reguladora del uso de tecnologías de la información y la comunicación en la Administración de Justicia, las comunicaciones electrónicas constituyen la regla general para profesionales entre los cuales se encuentran abogados, procuradores y administraciones públicas, que están obligados al empleo de los sistemas electrónicos existentes tanto para la remisión de escritos como para la recepción de notificaciones.

3. Honorarios Procurador

Respecto a los honorarios del Procurador en el recurso contencioso administrativo ascenderían a un total de **75.000 €** por D. Salazar y **2.765,55 €** por los servicios a Doña Cristina si se estimara responsable en base a las siguientes percepciones.

En primer lugar, nos gustaría aclarar que los procuradores 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 69 y 1 del Arancel de Derechos de los Procuradores aprobado por Real Decreto

1373/2003, de 7 de noviembre, que era el arancel vigente en el momento de interposición de su recurso.

El desglose de los honorarios serían los siguientes tomando como base la cuantía económica del procedimiento determinada según las reglas de la Ley de Jurisdicción Contencioso-administrativa.

3.1. *Don Salazar*

La cuantía del litigio de D. Salazar asciende a 52.807.654,66 euros, correspondiente a la derivación de responsabilidad solidaria que incluye liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, retenciones y las correspondientes sanciones.

El arancel establece una tarifa fija de 1.540,39 euros como base de cálculo por los primeros 601.012,10 euros de la cuantía litigiosa. Una vez aplicada la tarifa base, debe determinarse el importe que excede del primer tramo:

$$\text{Exceso} = 52.807.654,66 - 601.012,10 = 52.206.642,56 \text{ €}$$

Según establece el artículo 1 del Real Decreto 1373/2003, por cada 6.010,12 euros o fracción que exceda de 601.012,10 euros, se adicionarán 11,24 euros a la tarifa base. Para determinar el número de tramos aplicables, se divide el exceso entre 6.010,12 euros:

$$\text{Número de tramos} = 52.807.654,66 \div 6.010,12 = 8.686,47 \rightarrow 8.647 \text{ tramos}$$

Aplicando el coste unitario por tramo establecido en el arancel:

$$\text{Honorarios adicionales} = 8.547 \times 11,24 = 97.641,88 \text{ €}$$

Sumando la tarifa base más los honorarios adicionales por tramos:

$$\text{TOTAL DE HONORARIOS} = 1.540,39 + 97.641,88 = 99.182,27 \text{ €}$$

Sin embargo, si bien es cierto que el total de honorarios conforme a lo dispuesto en el Arancel de Derechos de los Procuradores la cuantía asciende a 99.182,27€, debemos de atender a las modificaciones del Real Decreto-ley 5/2010, de 31 de marzo, por el que se amplía la vigencia de determinadas medidas económicas de carácter temporal. En su disposición adicional única se determina una limitación que debemos tener en cuenta. En concreto, dispone que la cuantía global por derechos devengados por un procurador de los Tribunales en un mismo asunto, actuación o proceso no podrá exceder de 75.000 euros.

Este límite máximo resulta aplicable al caso de D. Salazar, independientemente de que el cálculo arancelario pudiera resultar en una cantidad superior al aplicar la tarifa base y los tramos adicionales sobre una cuantía litigiosa de 52.807.654,66 euros. Por tanto, los honorarios del procurador quedarían limitados a 75.000 euros.

Del mismo modo, excepcionalmente y sometido a justificación y autorización del juez, se podrá superar el límite anteriormente señalado para remunerar justa y adecuadamente los servicios profesionales realizados por el procurador de manera extraordinaria.

3.2. Doña Cristina

La cuantía del litigio de Doña Cristina asciende a 1.251.527,23 euros, importe equivalente al dividendo que le fue distribuido y que constituye el límite de su responsabilidad solidaria.

El arancel establece una tarifa fija de 1.540,39 euros como base de cálculo por los primeros 601.012,10 euros de la cuantía litigiosa. Una vez aplicada la tarifa base, debe determinarse el importe que excede del primer tramo:

$$\text{Exceso} = 1.251.527,23 - 601.012,10 = 650.515,13 \text{ €}$$

Según establece el artículo 1 del Real Decreto 1373/2003, por cada 6.010,12 euros o fracción que exceda de 601.012,10 euros, se adicionarán 11,24 euros a la tarifa base. Para determinar el número de tramos aplicables, se divide el exceso entre 6.010,12 euros:

$$\text{Número de tramos} = 650.515,13 \div 6.010,12 = 108,24 \rightarrow 109 \text{ tramos}$$

Aplicando el coste unitario por tramo establecido en el arancel:

$$\text{Honorarios adicionales} = 109 \times 11,24 = 1.225,16 \text{ €}$$

Sumando la tarifa base más los honorarios adicionales por tramos:

$$\text{TOTAL DE HONORARIOS} = 1.540,39 + 1.225,16 = 2.765,55 \text{ €}$$

En este caso, puesto que la cuantía de los honorarios asciende a 2.765,55€, no es pertinente aplicar el límite que se ha analizado anteriormente. En consecuencia, los honorarios en el caso de Doña Cristina serían un total de 2.765,55€ conforme a las apreciaciones anteriores.

VI. CUESTIONES RELACIONADAS CON LA ABOGACÍA

1. Acuerdo de derivación de responsabilidad

La responsabilidad solidaria tributaria se encuentra regulada en el artículo 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, "LGT"), que establece diferentes supuestos de responsabilidad en función de la conducta del presunto responsable y de su relación con la entidad. Dado que el fundamento jurídico, el alcance cuantitativo y las circunstancias personales de ambas Partes presentan diferencias sustanciales, procederemos a examinar por separado la concurrencia de los presupuestos legales exigidos para la derivación de responsabilidad respecto de cada uno de ellos.

1.1. Valoración de la concurrencia de los presupuestos exigidos por el artículo 42.1.a) LGT y 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a Don Salazar

Conforme al **artículo 42.1.a) LGT**, serán responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, extendiéndose su responsabilidad también a la sanción. Este tipo de responsabilidad exige la concurrencia de tres requisitos esenciales:

- La comisión de una infracción tributaria por parte de la sociedad administrada: Debe acreditarse que la sociedad incurrió en una infracción tributaria. Esta infracción es el presupuesto de hecho habilitante para imputar al administrador la responsabilidad solidaria.

En este caso, el órgano actuario determinó que Inversiones IA llevaba a cabo la actividad de promoción inmobiliaria indirectamente a través de Promociones IL. La ostentación de las participaciones en Promociones IL y en otras entidades que formaban parte de su propiedad, sugiere a ojos de la Inspección la finalidad conseguir la aplicación del régimen de entidades patrimoniales y las consiguientes ventajas fiscales derivadas del mismo, en especial, la aplicación de un tipo de gravamen reducido del 15 por ciento y la no sujeción a retención del reparto de dividendos. El órgano actuario apreció que se había cometido la infracción de dejar de ingresar la cuota tributaria contenida en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, calificando las conductas como graves. Este primer presupuesto se cumple plenamente.

- Tener la condición de administrador en el momento de producirse la infracción: Esta condición es esencial para atribuirle responsabilidad solidaria, ya que implica que la persona tenía capacidad de decisión y control sobre la sociedad y que su conducta contribuyó a la comisión de la infracción.

D. Salazar Carmona ostenta el 23 por ciento de la sociedad Inversiones IA y es administrador solidario de la misma. Esta condición la ostentaba tanto durante los ejercicios 2004-2006, cuando se cometieron las infracciones tributarias relativas al Impuesto sobre Sociedades, como en el ejercicio 2007, cuando se produjo la infracción por la falta de ingreso de las Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre los Rendimientos del Capital Mobiliario derivadas del reparto de dividendos.

- Existir conducta activa y dolosa por parte del administrador en la comisión de la infracción: Implica que este haya actuado con intención o conocimiento de que su acción es ilícita o perjudicial, participando directamente en la infracción o incumplimiento. Este es el elemento determinante para la responsabilidad solidaria.

El órgano actuario consideró que la actuación de Inversiones IA fue culposa, aplicando de forma consciente un régimen especial que sabía que no le correspondía con el fin de obtener una ventaja fiscal.

Por un lado, se podría entender que la conducta activa y dolosa de D. Salazar se evidencia con el planteamiento de una consulta a la Dirección General de Tributos en fecha 3 de mayo de 2006 en la que preguntaba acerca de la procedencia de la aplicación del régimen de entidades patrimoniales, lo que demuestra su participación directa y activa en las decisiones tributarias de la sociedad, formando parte de la realización de la infracción. Sin embargo, el 14 de enero de 2007, todavía a la espera de recibir contestación de la DGT a su consulta, Inversiones IA repartió dividendos por importe de 57.576.369,64 €, recibiendo D. Salazar 13.242.565,02 €. Esta decisión de proceder al reparto de dividendos sin esperar la respuesta de la DGT constituye una manifestación de posible dolo eventual, ya que D. Salazar asumió conscientemente el riesgo de que la aplicación del régimen fuera incorrecta, evidenciando que aplicó de forma consciente un régimen especial que sabía que le podía no corresponder con el fin de obtener una ventaja fiscal. La DGT respondió finalmente a la consulta planteada por el obligado tributario en fecha 26 de agosto de 2009, negando la aplicación del régimen de entidades patrimoniales, lo que confirma que las dudas que motivaron la consulta estaban justificadas y que la posición adoptada por D. Salazar era incorrecta desde el inicio.

No obstante, pese a lo anterior, cabe plantear una interpretación alternativa de los hechos que cuestiona la existencia de dolo o culpabilidad en la conducta de D. Salazar, atendiendo a las siguientes consideraciones.

El hecho de que D. Salazar preguntara a un asesor y formulara una consulta a la Dirección General de Tributos el 3 de mayo de 2006 podría interpretarse precisamente como una manifestación de diligencia y voluntad de actuar conforme a Derecho, en lugar de

evidenciar una conducta dolosa. La presentación de la consulta demuestra que existían dudas razonables sobre la interpretación de la normativa aplicable al régimen de entidades patrimoniales, lo que es indicativo de la complejidad técnica de la operación y de la existencia de distintas interpretaciones posibles. Si la intención de D. Salazar hubiera sido defraudar conscientemente a la Hacienda Pública, resulta contradictorio que solicitara expresamente el criterio del órgano competente para interpretar la norma.

Asimismo, la Administración tributaria no respondió a la consulta planteada hasta el 26 de agosto de 2009, es decir, más de tres años después de su presentación y habiendo empezado ya la Inspección. Conforme al artículo 89.3 de la LGT, el plazo para contestar las consultas tributarias es de seis meses, plazo que fue ampliamente superado. Esta dilación en la contestación sumada al carácter meramente informativo de las consultas resulta especialmente relevante para aclarar la no vinculación de las consultas para con el contribuyente y si hay o no dolo en no seguir su interpretación.

En esta línea, el TS en su sentencia 193/2023, de 19 de enero de 2023¹ aclara que no se considera dolo plantear una consulta vinculante a la DGT en el contexto del artículo 42.1 LGT. La consulta tiene efectos vinculantes solo para la Administración tributaria, no para el obligado tributario. Por tanto, si el obligado tributario discrepa de los criterios de la consulta, puede impugnar los actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos criterios mediante los recursos o reclamaciones legales correspondientes, sin que ello implique necesariamente una conducta dolosa. Asimismo, el tribunal reafirma que dado el retraso en la notificación de la respuesta a la consulta y la ausencia de obligación legal expresa, la sociedad no podría incurrir en incumplimiento ni en conducta dolosa por no modificar sus declaraciones ni suspender su actividad mientras esperaba la resolución administrativa.

En consecuencia, desde nuestra experiencia y a la luz de la sentencia analizada entendemos que no procede la responsabilidad solidaria conforme al artículo 42.1.a) LGT, ya que no se podría acreditar "sin lugar a duda razonable" que el comportamiento de D. Salazar como administrador fuera doloso con base en las siguientes conclusiones:

- Que la contestación a las consultas tributarias tiene efectos vinculantes exclusivamente para los órganos de la Administración tributaria, y no para los obligados tributarios ni para sus administradores, conforme a la doctrina referenciada anteriormente. En consecuencia, el obligado tributario puede legítimamente discrepar del criterio expresado en una consulta y defender su aplicación mediante los correspondientes recursos o reclamaciones, sin que tal discrepancia implique, por sí sola, la existencia de dolo o culpa grave.

¹ Recurso nº 3904/2020; PTE. D. José Antonio Francisco Montero Fernández

- Que en nombre de Inversiones IA formuló consulta a la Dirección General de Tributos en fecha 3 de mayo de 2006, precisamente ante las dudas existentes sobre la procedencia de la aplicación del régimen de entidades patrimoniales. Dicha consulta no fue contestada hasta el 26 de agosto de 2009, incumpliéndose el plazo de seis meses previsto en el artículo 89.3 de la LGT, y cuando además las actuaciones inspectoras ya se encontraban en curso.
- Que las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios inspeccionados y el acuerdo de distribución de dividendos adoptado en enero de 2007 se realizaron con anterioridad a cualquier pronunciamiento negativo de la DGT, sin que existiera obligación legal alguna de presentar declaraciones complementarias ni de paralizar la actividad societaria a la espera de una respuesta administrativa que se produjo con un retraso injustificado.

Por otro lado, **el artículo 42.2.a) LGT** establece que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, de las sanciones tributarias, 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, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Para que concurra la ocultación de bienes el Tribunal Supremo en su sentencia 2743/2016 de 22 de diciembre de 2016² ha establecido una serie de criterios orientativos mínimos que resultan de aplicación para determinar su existencia. Trasladando esta doctrina a las circunstancias de D. Salazar, se procede a examinar si en las actuaciones de la Parte concurren los siguientes elementos:

- **Existencia de una deuda tributaria liquidada del obligado principal:** Para que pueda derivarse responsabilidad por ocultación, debe existir previamente una deuda tributaria líquida y exigible a cargo del obligado principal. Esto significa que la Administración Tributaria debe haber practicado la correspondiente liquidación, que es el acto administrativo que determina la cuantía exacta de la deuda tributaria. Sin esta liquidación firme o recurrible, no puede procederse a la declaración de responsabilidad solidaria, pues no hay una obligación tributaria concreta que exigir.

Existe deuda tributaria liquidada del obligado principal, Inversiones IA, porque la Inspección de los Tributos practicó y notificó en fecha 1 de septiembre de 2010 las liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004-2006 por importe de 21.115.273,93 € y a Retenciones del ejercicio 2007

² Recurso nº 2629/2015; PTE. D. Juan Gonzalo Martínez Mico

por importe de 11.889.510,23 €, así como las sanciones asociadas, siendo una deuda total de 52.807.654,66 €.

- **Límite cuantitativo a la responsabilidad solidaria:** La responsabilidad solidaria por ocultación está limitada al valor de los bienes o derechos que la Administración Tributaria hubiera podido embargar o enajenar. Esto significa que la cuantía máxima por la que puede responder la Parte no puede exceder el valor de los activos que fueron objeto de ocultación o transmisión con la finalidad de impedir la actuación administrativa. Este límite protege al responsable solidario de una carga económica desproporcionada y se corresponde con el principio de proporcionalidad en la imposición tributaria.

Sí se respeta el límite cuantitativo establecido en el artículo 42.2.a) de la LGT en relación con D. Salazar Carmona. La responsabilidad solidaria derivada específicamente por ocultación de bienes está limitada a 13.242.565,02 €, cantidad que se corresponde exactamente con el valor de los bienes que la Administración hubiera podido embargar, es decir, el importe del dividendo que D. Salazar recibió y que constituyó el objeto de la ocultación o transmisión irregular que impidió la acción recaudatoria de la Hacienda Pública.

- **Colaboración en la ocultación o transmisión de bienes o derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria:** El tercer requisito exige que el presunto responsable haya participado activamente o colaborado en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal, siempre con la finalidad de obstaculizar o impedir que la Administración tributaria pueda ejercer sus facultades de recaudación. La ocultación se entiende como cualquier actividad que distraiga o desvíe bienes o derechos, ya sea mediante un desprendimiento material o jurídico, con la intención de evitar que esos bienes puedan ser embargados o ejecutados para satisfacer la deuda tributaria. Este elemento implica una conducta activa que obstaculiza la acción de la Hacienda Pública.

El órgano de recaudación entendió que Inversiones IA generó un enorme beneficio por la venta de los terrenos en 2006 y, en lugar de mantener ese dinero en la sociedad, los administradores, entre ellos D. Salazar, lo repartieron casi íntegramente como dividendos a los socios, de modo que cuando la inspección liquidó las deudas, la sociedad no poseía fondos para pagarlas. Bajo esta lógica, la Administración considera que el reparto equivale a una transmisión de bienes con finalidad obstructiva que encajaría en el artículo 42.2.a) LGT como colaboración en la ocultación o transmisión de bienes del deudor principal,

equiparando así el resultado económico con la finalidad obstructiva exigida en este elemento.

- Existencia de un "animus nocendi" o "scientia fraudis": Este requisito se refiere al elemento subjetivo o intencional de la conducta. Es necesario que la persona o entidad responsable tenga conciencia o conocimiento de que su actuación puede causar un perjuicio a la Hacienda Pública, es decir, que actúe con dolo o intención de eludir el pago de la deuda tributaria. La existencia de este ánimo de dañar o conocimiento del fraude es fundamental para atribuir la responsabilidad solidaria, ya que no basta con la mera realización de actos que puedan dificultar la recaudación, sino que debe probarse la finalidad fraudulenta o el conocimiento de la ilicitud de la conducta.

Conforme a la interpretación del órgano inspector descrita en el presupuesto anterior, este presume que el vaciamiento patrimonial previo a la liquidación tributaria evidencia, por sí mismo, la intención de impedir el cobro con conocimiento de causa.

Sin embargo, para acreditar la existencia de estos dos últimos presupuestos, debe considerarse la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo 414/2023, de 15 de febrero de 2023³, que ha reiterado que la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) LGT posee un marcado carácter sancionador, lo que impone una interpretación estricta del precepto y exige no solo la existencia de una transmisión u occultación patrimonial, sino también la presencia de un elemento intencional específico que consista en impedir o dificultar la actuación recaudatoria de la Administración. En esta línea, el Tribunal Supremo en la sentencia mencionada ha declarado que la mera percepción de dividendos no convierte por sí sola al socio en responsable solidario de las deudas tributarias de la sociedad. Para que prospere la derivación es imprescindible demostrar que el socio, mediante su participación en la junta, actuó con una *"aspiración o intención eficiente de despatrimonialización"* orientada a frustrar el cobro por parte de la Hacienda Pública. El Tribunal subraya que esta finalidad no puede inferirse automáticamente del resultado económico del acuerdo societario ni de la pasividad del socio, pues la conducta meramente receptiva no evidencia por sí misma ser parte de una occultación patrimonial. Adicionalmente, la STS 44/2023, de 19 de enero⁴, distingue de forma clara la posición del socio respecto del socio-administrador. El Tribunal Supremo hace hincapié en que el artículo 42.2.a) LGT exige la concurrencia del elemento subjetivo, es decir, una conducta consciente y voluntaria con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. En esta sentencia concluye, que no basta con ser administrador o socio, y no

³ Recurso nº 3001/2021; PTE. D. Francisco José Navarro Sanchís

⁴ Recurso nº 1693/2020; PTE. D. Francisco José Navarro Sanchís

salvar el voto en la adopción de un acuerdo social contrario a una consulta tributaria vinculante. La responsabilidad, por tanto, está sujeta a un análisis de cada caso y a la concurrencia del elemento subjetivo, conforme a la interpretación jurisprudencial.

Si bien es cierto que D. Salazar es administrador solidario, hay que recalcar la aplicación de la doctrina mencionada al supuesto de la Parte. No basta con que D. Salazar sea socio y administrador de Inversiones IA, que recibiera dividendos o que propusiera o votara a favor de los dividendos repartidos, la cuestión para que exista ocultación está en usar sus funciones como administrador solidario para impedir el cobro de la deuda. En este sentido, resulta determinante que en el momento en que se repartieron los dividendos, el 14 de enero de 2007, D. Salazar todavía no había recibido respuesta a la consulta que había presentado a la Dirección General de Tributos en mayo del año anterior. Solo contaba con la opinión de su asesor fiscal, a quien le preguntó la posibilidad de tributar bajo este régimen y el confirmó su aplicabilidad. Esto demuestra que la intención de Salazar era conocer la verdadera viabilidad de la aplicación del régimen. Sin embargo, la DGT que negó la aplicación del mismo no resolvió hasta agosto de 2009, más de tres años después de plantearla. Este hecho, motiva a D. Salazar a seguir las valoraciones de su fiscalista y en 2007 se reparten dividendos. En ese momento concurren dos circunstancias relevantes. Por una parte, todavía no existía respuesta de la DGT que rechazara el régimen de sociedades patrimoniales y, aun en el caso de que hubiera existido, tal respuesta no habría sido vinculante para el contribuyente, como ya se ha indicado. Por otra parte, la actuación inspectora no se inició hasta julio de ese mismo año, de modo que, en el momento en que se acordó el reparto de dividendos, no existía deuda tributaria alguna con carácter exigible ni se encontraba en curso procedimiento recaudatorio o medida de embargo. Esta circunstancia excluye, por sí sola, la posibilidad de apreciar una finalidad dirigida a impedir el cobro de una deuda que aún no había nacido ni era jurídicamente exigible.

Por todo ello, este precepto exige ineludiblemente la concurrencia de un elemento subjetivo específico, consistente en una conducta consciente, deliberada y voluntaria orientada precisamente a impedir la actuación recaudatoria de la Administración tributaria. Bajo nuestro punto de vista debe concluirse que al no cumplirse este requisito y no concurrir, por tanto, la totalidad de los presupuestos necesarios para apreciar la ocultación o transmisión fraudulenta prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT, no procedería exigir a D. Salazar la responsabilidad solidaria establecida en dicho precepto.

1.2. *Valoración de la concurrencia de los presupuestos exigidos por el artículo 42.2.a) LGT para derivar la responsabilidad a Doña Cristina Don Salazar*

Tal y como comentábamos en el supuesto de D. Salazar, los presupuestos exigidos por el **artículo 42.2.a) LGT** son la existencia de ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago, autoría o colaboración activa del presunto responsable en dicha

ocultación o transmisión, finalidad específica de impedir la actuación de la Administración tributaria, y límite cuantitativo de la responsabilidad hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar.

El 14 de enero de 2007, Inversiones IA repartió dividendos por importe de 57.576.369,64 €, recibiendo Doña Cristina 1.151.527,39 € de acuerdo con su participación en el capital social de la entidad. Este reparto de dividendos constituye formalmente una transmisión de bienes desde el patrimonio de Inversiones IA, tal y como sucede con D. Salazar. Del mismo modo, la Administración derivó responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, con el límite de 1.251.527,23 €.

Como ya hemos comentado en el apartado anterior, la mera existencia de una transmisión no es suficiente para activar la responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT, siendo necesario que concurran los demás elementos típicos. A fin de discernir esta cuestión, se exponen las siguientes apreciaciones.

En primer lugar, conforme a lo dispuesto en el artículo 42.2.a) LGT la responsabilidad solidaria que en él se prevé no tiene carácter ilimitado, sino que se encuentra acotada al valor de los bienes o derechos que la Administración tributaria hubiera podido embargar o enajenar para el cobro de la deuda. Este límite legal no es accesorio ni una formalidad, sino que constituye un elemento esencial del propio presupuesto de responsabilidad, en la medida en que conecta directamente con la finalidad de la norma. La cual consiste en evitar conductas de ocultación o transmisión patrimonial que frustren o dificulten la acción recaudatoria, pero sin permitir que la responsabilidad se extienda más allá del perjuicio económico real causado a la Hacienda Pública.

Desde esta perspectiva, la responsabilidad del artículo analizado opera como un mecanismo de restitución patrimonial limitado estrictamente al valor de los bienes o derechos que salieron del patrimonio del deudor principal y que, de no haberse producido dicha conducta, habrían sido susceptibles de embargo o ejecución.

En el presente supuesto, resulta claro que el único bien o derecho que puede servir de referencia para delimitar el alcance de la eventual responsabilidad solidaria es el importe de los dividendos efectivamente percibidos, en tanto que tales cantidades constituyen el elemento patrimonial que habría podido ser objeto de embargo por la Administración tributaria en el marco del procedimiento recaudatorio. Ahora bien, dichos dividendos no ascienden a la cuantía de 1.251.527,23 €, sino que la cifra que se corresponde con el importe real y efectivamente percibido por Doña Cristina es un total de 1.151.527,39 €. En consecuencia, la eventual responsabilidad solidaria, de existir, no podría en ningún caso exceder de dicha cuantía.

En segundo lugar, para poder determinar la concurrencia de conducta activa y dolosa del artículo 42.2.a) LGT es de suma relevancia el análisis acerca de las circunstancias de Doña Cristina en el momento de los hechos. Doña Cristina era menor de edad en el momento en que se produjeron los hechos determinantes de la derivación de responsabilidad. Concretamente, el reparto de dividendos tuvo lugar el 14 de enero de 2007, mientras que Doña Cristina no alcanzó la mayoría de edad hasta el 5 de enero de 2013. En este contexto, atendiendo a los artículos 314 y siguientes del Código Civil, la Parte no habría obrado, ni causado, colaborado u ocultado en este asunto en un sentido propio, pues carecía de capacidad de obrar, ya que sus actos jurídicos, respecto de la titularidad de derechos y obligaciones, ha de realizarlos su representante legal.

En este sentido, para analizar con mayor profundidad el alcance de la responsabilidad es este tipo de supuestos es necesario exponer el pronunciamiento del Tribunal Supremo acerca de si existe la imposibilidad de exigir la responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT a quienes eran menores de edad en el momento del acto de ocultación o transmisión. En su sentencia 440/2021 de 25 de marzo de 2021⁵, el Alto Tribunal declara que la responsabilidad solidaria en cuestión exige una conducta intencional, maliciosa y voluntaria, que implique causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Estos elementos subjetivos, que constituyen el núcleo del tipo sancionador, son incompatibles con la condición de menor de edad, quien carece de capacidad de obrar y, por tanto, de la aptitud para realizar actos jurídicos con dolo o culpa, conforme a lo establecido en los artículos 30 y siguientes del Código Civil. Por ello, no puede atribuirse al menor la intención ni la colaboración consciente requerida para fundamentar la responsabilidad solidaria.

Además, subraya que la representación legal del menor, ejercida por sus padres o tutores, no puede trasladar al menor la responsabilidad derivada de actos dolosos. La actuación del representante legal se realiza en nombre y por cuenta del menor, pero la imputación de dolo o intención maliciosa no puede extenderse al representado, dado que la ley excluye expresamente la capacidad de los menores para incurrir en responsabilidad subjetiva de esta naturaleza, tal y como hemos expuesto. En consecuencia, aunque el menor sea titular jurídico de derechos o bienes, su patrimonio no puede ser objeto de responsabilidad solidaria basada en conductas dolosas que él no puede realizar ni comprender.

Finalmente, el tribunal recalca el principio de personalidad de las sanciones recogido en el artículo 25 de la Constitución Española, que exige que toda sanción administrativa o penal se imponga a quien haya cometido personalmente la conducta ilícita con el correspondiente elemento subjetivo. La extensión de la responsabilidad solidaria a un

⁵ Recurso nº 3172/2019; PTE. D. Francisco José Navarro Sanchís

menor, sin que concurra dolo o intención, vulneraría este principio constitucional y la garantía de culpabilidad, por lo que la jurisprudencia establece que no cabe exigir tal responsabilidad a menores de edad, aunque sean titulares de derechos patrimoniales.

En línea con esta jurisprudencia, el TEAC⁶ ha reiterado que este elemento subjetivo no puede apreciarse en quienes, por razón de su minoría de edad, se encuentran legalmente privados de capacidad de obrar y no pueden formar ni exteriorizar una voluntad jurídicamente relevante en la celebración de negocios con trascendencia patrimonial.

En base a la doctrina anterior, la mera titularidad de un 2% de Inversiones IA por un menor de edad, no implica que pueda ser considerado responsable solidario por actos dolosos relacionados con la ocultación o transmisión de bienes. Su condición de menor en el momento de los hechos determina la ausencia de los presupuestos subjetivos indispensables para este tipo de responsabilidad. Asimismo, exigir responsabilidad a quien no puede incurrir en la conducta típica por imperativo legal supondría una vulneración del principio constitucional de personalidad de las sanciones, que impide sancionar a quien no ha cometido personalmente el hecho con el elemento subjetivo requerido.

En consecuencia, debido a la ausencia de capacidad de obrar y la superación del límite cuantitativo de la responsabilidad recogida en el artículo 42.2.a) no resulta aplicable la responsabilidad en la ocultación o transmisión de bienes del deudor principal, lo que determina que la derivación de responsabilidad sea improcedente y deba ser anulada.

1.3. Efectos de la anulación de la sanción por retenciones a cuenta del IRPF en el acuerdo de derivación de responsabilidad

Una vez analizada la responsabilidad de cada una de las Partes, es preciso exponer los efectos del acuerdo de derivación de responsabilidad tras la anulación de la sanción de retenciones a cuenta del IRPF por la Audiencia Nacional.

La anulación de la Sanción Retenciones por la Audiencia Nacional que asciende a 7.133.706,14 € produce efectos directos e inmediatos sobre el acuerdo de derivación de responsabilidad. Dado que D. Salazar fue declarado responsable solidario por haber colaborado activamente en la comisión de la infracción tributaria, alcanzando su responsabilidad "hasta las sanciones" por un importe total de 52.807.654,66 €, la anulación firme de la Sanción Retenciones determina que dicho importe debe ser excluido automáticamente del acuerdo de derivación, eliminando la deuda exigible a D. Salazar por este título a 45.673.948,52 €. Esta interpretación se fundamenta en que la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT requiere de la colaboración activa en

⁶ TEAC, Resolución 1447/2022 de 19 enero 2023

TEAC, Resolución 5085/2021 de 21 junio 2022

la comisión de una infracción tributaria. La anulación de la sanción por la Audiencia Nacional supone negar la existencia misma de esa infracción. Al quedar eliminado el hecho constitutivo de la responsabilidad, la derivación practicada respecto de D. Salazar pierde su base jurídica y debe ser declarada improcedente.

No obstante, es importante que para poder concluir acerca de este asunto, analicemos la reiterada jurisprudencia del TEAC⁷ en la que se establecen los criterios determinantes para derivar la responsabilidad tributaria a los administradores sociales conforme a los artículos 42.1.a) y 43.1 de la LGT. Según esta doctrina, deben concurrir tres requisitos fundamentales para el cumplimiento del artículo 42.1.a) LGT: que la sociedad administrada haya cometido una infracción tributaria, que la persona ostentara la condición de administrador en el momento de comisión de la infracción, y que haya existido una conducta culposa o negligente por parte del administrador.

Es importante destacar que los elementos objetivos son los mismos para ambos tipos de responsabilidad y que lo único que cambia son los elementos subjetivos. En el caso de la responsabilidad solidaria requiere dolo, es decir, conducta activa y voluntaria, mientras que la subsidiaria se fundamenta en la culpa o negligencia, es decir, conducta pasiva por falta de diligencia. En efecto, el TEAC precisa que *“Dicho esto, responsabilidad solidaria sería aquella exigible a los administradores que desempeñen una conducta activa en la comisión de la infracción, concurriendo además dolo; mientras que la subsidiaria será exigible cuando no haya una conducta activa en la comisión de la infracción, sino simplemente culpa, pues los otros dos requisitos antes señalados son comunes a ambos tipos de responsabilidad. Este es el criterio mantenido por este Tribunal Central en diversas resoluciones como la nº 4180/2009 de 31 de enero de 2011 o la nº 2318/2012 de 28 de abril de 2015.”*

Entiendo, por tanto, que a la luz de esta sentencia los elementos objetivos son los mismos en ambas responsabilidades, el TS en su sentencia 729/2023, de 5 de junio de 2023⁸ declaró que los supuestos de responsabilidad previstos en el artículo 43.1.a) LGT exigen la existencia de una infracción tributaria válida cometida por el deudor principal. El presupuesto de hecho que habilita la derivación es, por tanto, la existencia de la infracción. En el caso analizado por el Tribunal, la sanción impuesta al obligado principal había sido anulada por falta de motivación. Esto llevó al Supremo a concluir que no cabía mantener la derivación respecto de la liquidación, puesto que la desaparición de la infracción dejaba sin sustento jurídico el propio acuerdo de derivación.

⁷ TEAC 871/2017 de 24 de septiembre de 2019

⁸ Recurso nº 4293/2021; PTE. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Esta doctrina fue reafirmada posteriormente por la sentencia del Tribunal Supremo número 839/2024 de 16 de mayo de 2024⁹, aclarando que la anulación de la sanción elimina el presupuesto habilitante de la derivación, aunque la anulación obedezca a motivos meramente formales, como era el supuesto analizado por el tribunal, para incoar el procedimiento sancionador. El Tribunal afirma expresamente que, una vez anulada la sanción del obligado principal, la derivación debe anularse “*en su integridad*”, abarcando tanto la sanción como la liquidación vinculada a aquella.

En consecuencia, aplicando esta doctrina al caso concreto de D. Salazar en relación con su responsabilidad solidaria conforme al artículo 42.1.a) LGT, la anulación de la sanción por Retenciones dictada por la Audiencia Nacional, que asciende a 7.133.706,14 €, tendría efectos directos e inmediatos sobre el acuerdo de derivación de responsabilidad. Esto implica que, al haberse anulado la sanción que fundamenta la infracción tributaria, debe anularse íntegramente el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, tanto en lo relativo a la sanción como a la deuda tributaria derivada.

2. Acuerdo de liquidación

En fecha 23 de julio de 2009 Inversiones IA fue notificada en su domicilio social el inicio del procedimiento inspector sobre el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004-2006 y las Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre los Rendimientos del Capital Mobiliario de 2007.

En fecha 1 de septiembre de 2010 la Inspección puso fin al procedimiento inspector notificando a Inversiones IA las liquidaciones correspondientes al IS 2004-2006 y las Retenciones de 2007.

Conforme al artículo 66 de la LGT, prescribirán a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. El artículo 67 de la LGT establece que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

A efectos de determinar con precisión el plazo de prescripción aplicable, resulta necesario aclarar la controversia que puede suscitarse en relación con el cómputo del plazo de cuatro años. La LGT no establece una regla específica sobre el cómputo del plazo cuando el último día es inhábil, lo que plantea la duda de si, ante esta ausencia de previsión expresa, debe acudirse supletoriamente a lo dispuesto en la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, “LPAC”). En particular, al artículo 30.5 de la LPAC el cual dispone que, cuando el último día del plazo sea inhábil, este se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente, regla que resultaría

⁹ Recurso nº 8393/2022; PTE. D. Dimitry Berberoff Ayuda

aplicable para determinar correctamente si el plazo de prescripción se encontraba o no cumplido. Sin embargo, el Tribunal Supremo en la sentencia 650/2024 de 17 de abril de 2024¹⁰ ha establecido doctrina en relación con el cómputo del plazo de cuatro años por parte de la Administración para determinar la deuda tributaria, precisando que dicho plazo debe computarse de fecha a fecha, sin que resulte relevante que el último día sea hábil o inhábil. El Tribunal subraya que la prescripción extintiva del derecho de la Administración a liquidar tiene una naturaleza sustantiva, que no puede confundirse con los plazos de carácter procedural previstos en el artículo 30 de la LPAC. La prescripción extintiva de un derecho, como el que reconoce la LGT a la Administración para determinar la deuda tributaria, se rige por reglas propias de derecho material, que no pueden ser modificadas o ampliadas por normas de procedimiento administrativo. Por ello, el régimen aplicable al cómputo de plazos anuales o mensuales es el del artículo 5 del Código Civil, cuya aplicación supletoria en materia tributaria deriva de los artículos 7.2 y 97 de la LGT. De acuerdo con dicho precepto, en el cómputo civil no se excluyen los días inhábiles, de modo que la eventual coincidencia del último día del plazo con un día inhábil no comporta su prórroga automática al siguiente día hábil, a diferencia de lo previsto para los plazos estrictamente procedimentales. Por tanto, la prescripción en las retenciones de 2007 y en los ejercicios de IS son 4 años a contar de fecha a fecha.

A continuación, nos gustaría desgranar el cómputo de los ejercicios del IS para aclarar la práctica de la doctrina expuesta. En el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, cuyo período impositivo coincide con el año natural, el plazo para presentar la declaración finaliza el día 25 del séptimo mes posterior a la conclusión del período impositivo, conforme al artículo 124 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “**LIS**”), que establece un plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. En consecuencia, los plazos de prescripción tributaria en estos ejercicios se computan de fecha a fecha y comienzan desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo de presentación en período voluntario. Aplicando estas conclusiones a los ejercicios del Impuesto de Sociedades de Inversiones IA los plazos de prescripción del derecho de la Administración a liquidar son los siguientes:

- Ejercicio 2004: Período impositivo finalizado el 31 de diciembre de 2004. El plazo de presentación de IS en período voluntario finaliza el 25 de julio de 2005. El cómputo se iniciaría el día 26 de julio de 2005, por ser ese el primer día en que la Administración ya puede ejercer su potestad de comprobación y liquidación. Al computarse el plazo de cuatro años de fecha a fecha, el último día hábil para dictar liquidación es el 25 de julio de 2009, quedando extinguido dicho derecho desde el inicio del día siguiente, en ausencia de actuaciones interruptivas.

¹⁰ Recurso nº 8150/2022; PTE. D. Dmitry Berberoff Ayuda

- Ejercicio 2005: El período impositivo finaliza el 31 de diciembre de 2005 y el plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades concluye el 25 de julio de 2006, iniciándose el cómputo de la prescripción el 26 de julio de 2006. Computado el plazo legal de cuatro años de fecha a fecha, el derecho de la Administración para liquidar se extingue el día 25 de julio de 2010, en ausencia de actuaciones interruptivas.
- Ejercicio 2006: Su período impositivo ha finalizado el 31 de diciembre de 2006. El plazo de presentación voluntario finaliza el 25 de julio de 2007, comenzando el plazo de prescripción el 26 de julio de 2007 y finalizando el 25 de julio de 2011.

Una vez aclarado la forma en la que se computa el plazo de prescripción para exigir el pago, se analizará a continuación las dilaciones que se imputan a Inversiones IA y sus efectos en la prescripción del derecho a liquidar.

Mediante comunicación de 23 de julio de 2009, se notificó el inicio del procedimiento inspector y se requirió al obligado tributario para que compareciera el 6 de agosto de 2009 y aportara determinada información y documentación con trascendencia tributaria relativa a los períodos objeto de comprobación. En la diligencia de 14 de agosto de 2009 se constató que no había sido objeto de aportación la totalidad de los documentos requeridos en la comunicación inicial, faltando justificantes de determinados gastos y documentación justificativa del precio de transmisión de los terrenos. Sin embargo, la diligencia estableció que el tiempo que transcurriera entre esta diligencia y el momento de aportación de esos documentos se consideraría como dilación no imputable a la Administración, fijando la próxima visita para el 31 de agosto de 2009. Inversiones IA aportó la totalidad de la documentación requerida en la fecha señalada, es decir, el 31 de agosto de 2009, cumpliendo así con el plazo concedido por la Inspección.

La exclusión de dilación imputable al obligado tributario por cumplimiento del plazo concedido por la Inspección ha sido analizada por el TEAC¹¹ en varias resoluciones. En ellas ha establecido que el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación del requerimiento de información únicamente puede serle a él imputado, al tratarse de datos y documentos que estaban a su disposición por encontrarse dentro de su esfera de actuación. Sin embargo, en este caso no existe retraso alguno respecto del plazo concedido en la diligencia de 14 de agosto de 2009. La documentación se aportó el 31 de agosto de 2009, que era precisamente la fecha fijada por la Inspección. Por tanto, no puede imputarse dilación al obligado tributario cuando este ha cumplido exactamente con el plazo que la propia Administración le ha concedido.

¹¹ TEAC 5287/2001 de 15 octubre 2004.

TEAC 2479/2004 de 18 mayo 2006.

Siguiendo esta línea argumental, la sentencia del Tribunal Supremo 6250/2012 de fecha 21 de septiembre de 2012¹² establece en su fundamento segundo que la falta de cumplimiento de la documentación exigida no es dilación, si no impide continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora. La Parte aportó en la primera comparecencia del 6 de agosto de 2009 la documentación sobre la contabilidad de la entidad, requisito esencial para poder continuar la inspección. En concreto, se aportó un CD que contenía los libros diarios del 2004, 2005 y 2006 en formato texto y en hoja de cálculo, y copia del balance de aportación del patrimonio de la entidad a la ampliación de capital realizada por la sociedad Promociones Inmobiliarias Llucmajor, S.L. La documentación pendiente consistía únicamente en justificantes de determinados gastos específicos y documentación sobre el precio de transmisión de los terrenos, que no impedía continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora. La Inspección disponía de la contabilidad completa de los ejercicios objeto de comprobación, por lo que podía avanzar en sus actuaciones mientras se aportaban los justificantes pendientes. Posteriormente, el Tribunal Supremo vuelve a reiterar en su Sentencia 78/2017 de 23 de enero de 2017¹³ que la Administración debe justificar que la documentación no aportada era relevante. Si la Inspección puede continuar sin dificultad, no existe dilación. Solo hay dilación imputable cuando el retraso interrumpe la continuidad normal de la inspección.

Además, la sentencia del Tribunal Supremo 8361/2011 de fecha 24 de noviembre de 2011¹⁴ también establece que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder siempre un plazo, no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la falta de este deber impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado. En el presente caso, la Inspección concedió un plazo de 17 días desde el 14 de agosto hasta el 31 de agosto de 2009 para aportar la documentación pendiente, y el obligado tributario cumplió con dicho plazo. Por tanto, no puede imputarse dilación al obligado tributario cuando este ha cumplido con el plazo concedido por la propia Administración. La Administración no puede beneficiarse de un plazo que ella misma ha fijado para imputar dilaciones al obligado tributario que si ha cumplido el plazo establecido.

Si conforme a lo expuesto, no hay dilaciones imputables al contribuyente, es de suma relevancia analizar la doctrina del tribunal en su resolución 3078/2017 de 19 de julio de 2017¹⁵ para determinar las consecuencias de que el plazo de duración del procedimiento

¹² Recurso nº 3077/2009; PTE. D. Emilio Frias Ponce

¹³ Recurso nº 2554/2015; PTE. D. Jose Antonio Montero Fernandez

¹⁴ Recurso nº 791/2009; PTE. D. Manuel Martín Timón

¹⁵ Recurso nº 1559/2016; PTE. D. Juan Gonzalo Martínez Micó

exceda los 12 meses. Según el análisis de la Sala que el procedimiento inspector supera los doce meses establecidos legalmente en el artículo 150.1 de la LGT, no implica la caducidad del procedimiento, pero tampoco se interrumpe la prescripción hasta que se produzca una reanudación formal del procedimiento o la realización de actuaciones. Es decir, una vez excedido el plazo de los doce meses del procedimiento de inspección, la prescripción deja de estar interrumpida y continua, sin existir caducidad automática del procedimiento. Esta interpretación busca equilibrar la necesidad de limitar la duración de los procedimientos con la garantía de que la Administración pueda ejercer sus derechos cuando existan causas justificadas para la prolongación. En ambos supuestos, el obligado tributario tiene derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que se vayan a realizar.

En consecuencia, procede analizar la situación de cada ejercicio en relación con la prescripción:

- **IS Ejercicio 2004:** El plazo de prescripción finalizaba el 25 de julio de 2009 y fue interrumpido el 23 de julio de 2009 mediante la notificación del inicio del procedimiento inspector, únicamente dos días antes de su vencimiento. El procedimiento finalizó el 1 de septiembre de 2010, es decir, 13 meses y 9 días después. Al exceder el plazo de doce meses del artículo 150 de la LGT sin dilaciones imputables al contribuyente, la interrupción únicamente es válida durante los primeros doce meses. Transcurrido ese periodo, el cómputo se reanuda y, dado que solo restaban dos días para prescribir, el derecho de la Administración a liquidar ya habría prescrito antes de la notificación de la liquidación. Por tanto, el ejercicio 2004 está prescrito.
- **IS Ejercicio 2005:** El plazo de prescripción finalizaba el 25 de julio de 2010. Aplicando el mismo razonamiento, tras los doce meses válidos de interrupción desde el 23 de julio de 2009, la prescripción se reanuda el 23 de julio de 2010. Al vencer el plazo de prescripción el 25 de julio de 2010, el derecho de la Administración habría prescrito antes de la notificación de la liquidación el 1 de septiembre de 2010. En consecuencia, el ejercicio 2005 también está prescrito.
- **IS Ejercicio 2006:** El plazo de prescripción comenzó el 26 de julio de 2007 y finalizaba el 25 de julio de 2011. La interrupción del 23 de julio de 2009 se produjo cuando aún restaban aproximadamente dos años. La liquidación se notificó el 1 de septiembre de 2010, dentro del plazo. Por tanto, el ejercicio 2006 no está prescrito.
- **Retenciones e Ingresos a Cuenta ejercicio 2007:** En relación con las retenciones correspondientes al ejercicio 2007, cuando se inició el procedimiento inspector en 2010 aún no había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años, por lo que

dicho inicio interrumpió válidamente la prescripción y reinició su cómputo, de modo que no puede considerarse prescrita la deuda relativa a dichas retenciones.

3. Cuestiones procedimentales

3.1. Recurso de Alzada

Son susceptibles del recurso de alzada ordinario las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. Asimismo, el cómputo del plazo de un mes para interponer recurso de alzada ordinario debe computarse a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate. 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 conforme al artículo 241 LGT y artículo 61 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, “**RGRVA**”)

La Sentencia del Tribunal Supremo 872/2021 de 17 de junio de 2021¹⁶ establece una doctrina jurisprudencial de gran trascendencia sobre el cómputo de plazos para la interposición del recurso de alzada por la Administración tributaria ante el TEAC. El Tribunal fija que el plazo debe computarse desde el momento en que la resolución recurrible es recibida en cualquier órgano o unidad administrativa de la Administración competente, incluida la Oficina de Relación con los Tribunales, sin necesidad de que la notificación se dirija directamente al órgano encargado de recurrir. El artículo 50.1 RGRVA solo resulta conforme con el ordenamiento jurídico si se interpreta que las referencias a la notificación y a la legitimación no se refieren a un órgano concreto, sino a la Administración en su conjunto, que es la que ostenta personalidad jurídica y capacidad procesal, siendo sus órganos meros centros de imputación funcional.

El Tribunal subraya que el principio de buena administración, consagrado en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución Española, impide que la Administración se ampare en su propia descoordinación interna para prolongar o rehabilitar plazos ya vencidos, presumiéndose que el conocimiento por parte de la Oficina de Relación con los Tribunales equivale al conocimiento por toda la Agencia Tributaria. Esta interpretación distingue entre las notificaciones externas a los contribuyentes y las comunicaciones internas entre órganos administrativos, y garantiza que los derechos de los ciudadanos no dependan de registros ni de decisiones organizativas internas, asegurando así una actuación

¹⁶ Recurso nº 6123/2019; PTE. D. Francisco José Navarro Sanchís

administrativa coherente, transparente y en plazo razonable conforme al principio de buena administración.

El TEARM estimó íntegramente las pretensiones mediante una resolución dictada el día 28 de diciembre de 2014, que tuvo entrada en la Oficina de Relación con los Tribunales el día 2 de febrero de 2015. Aplicando la doctrina del Tribunal Supremo establecida en la sentencia de 17 de junio de 2021, el plazo de un mes para interponer el recurso de alzada debe computarse desde el día siguiente a la entrada de la resolución en la Oficina de Relación con los Tribunales, es decir, desde el 3 de febrero de 2015. Por tanto, el plazo de un mes comenzó a contar el 3 de febrero de 2015 y finalizó el 3 de marzo de 2015. Dado que el 3 de marzo de 2015 fue martes, día hábil, el plazo no se prorrogó. El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria interpuso recurso de alzada ante el TEAC el día 24 de mayo de 2015, es decir, 82 días después del vencimiento del plazo legal, por lo que el recurso debe considerarse extemporáneo.

El hecho de que la Resolución del TEARM fuera notificada al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el día 6 de mayo de 2015 es irrelevante, ya que la AEAT, como Administración institucional con personalidad jurídica propia, ya conocía la resolución desde la fecha de entrada en la ORT y pudo desde ese mismo momento impugnar la resolución adversa. El conocimiento de la ORT hace presumir sin posibilidad de prueba en contrario el de cualquier órgano de la misma administración pública, que no puede ampararse en la ignorancia o desconocimiento del acto que se trata de recurrir sin quebrantar las más elementales exigencias de la buena fe, con el fin de prolongar los plazos, incluso de rehabilitarlos una vez consumidos. En consecuencia, el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria no se presentó en plazo, por lo que la Resolución del TEARM de 28 de diciembre de 2014 debería considerarse firme y el TEAC no debería haber entrado a conocer del fondo del asunto.

La audiencia Nacional al respecto tiene competencia para verificar y valorar la fecha en que la Administración, en su conjunto, tuvo conocimiento de la resolución impugnada, a efectos de determinar si el recurso de alzada fue interpuesto dentro del plazo legal establecido. A partir de dicha fecha, la Audiencia Nacional puede declarar la extemporaneidad del recurso de alzada si este fue presentado fuera del plazo legalmente establecido. En tal caso, procede confirmar la firmeza de la resolución administrativa impugnada, en aplicación del principio de seguridad jurídica y del régimen de firmeza previsto en el artículo 44 de la Ley 39/2015, que impide revisar actos administrativos cuando han transcurrido los plazos para su impugnación.

Una vez analizada la controversia respecto al plazo de interposición del recurso de alzada, procede examinar si la notificación adjunta acredita la interposición del recurso de alzada

conforme a los requisitos legalmente establecidos. La Sentencia 872/2021 de 17 junio de 2021 nombrada anteriormente entra a analizar esta cuestión y dispone los siguiente.

En primer lugar, no puede confundirse notificación con comunicaciones internas entre órganos de la misma Administración, siendo estos últimos actos internos que no participan de la naturaleza, garantías y derechos que la ley reserva para las notificaciones.

La notificación adjunta es una remisión interna entre órganos de la Administración del TEARM al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, no un documento que acredite la interposición de un recurso de alzada. El asunto indica "remisión copia fallo modificando actos impugnados", lo que confirma que se trata de una comunicación de la resolución, no de la presentación de un recurso.

Además, el documento es erróneo porque se refiere a otra empresa Grandes Áreas Comerciales de Mallorca, S.A. y no a Inversiones IA, que es la sociedad objeto del procedimiento de derivación de responsabilidad contra D. Salazar y Doña Cristina.

3.2. Efectos de las actuaciones de otros responsables solidarios

Conforme a los antecedentes de hecho mencionados, D. Salazar y Doña Cristina ostentan conjuntamente el 25% del capital social de Inversiones IA, lo que implica que existe un 75% del capital social en manos de otros socios que también recibieron dividendos del reparto efectuado el 14 de enero de 2007 por importe total de 57.576.369,64 €. Asimismo, consta que D. Salazar ejercía como administrador solidario junto con otro administrador solidario de Inversiones IA, quien también participó en la consulta planteada a la Dirección General de Tributos el 3 de mayo de 2006.

En el presente caso, se derivó responsabilidad solidaria tanto a D. Salazar como a Doña Cristina en relación con las deudas tributarias de Inversiones IA. No obstante, debido a la titularidad del 75% restante resulta de interés analizar las implicaciones que tendría para ambos la eventual estimación de procedimientos seguidos contra otros responsables solidarios.

La estimación de procedimientos interpuestos por otros responsables solidarios no produce efectos automáticos sobre la situación jurídica de D. Salazar y Doña Cristina. Esto se debe a que los acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria son actos autónomos e independientes, dictados respecto de cada obligado concreto. Aunque todos respondan por la misma deuda, cada procedimiento se valora en función de sus propios méritos y circunstancias, de modo que la resolución favorable obtenida por otro responsable no anula ni modifica el acuerdo que afecta a D. Salazar o a Doña Cristina. Para alterar su situación, ambos deben interponer y ganar su propio recurso.

En este sentido, el Tribunal supremo analiza en varias sentencias¹⁷ el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria que confiere al declarado responsable tributario la facultad de impugnar plenamente tanto el acuerdo de derivación de responsabilidad como las liquidaciones y sanciones que se derivan de dicho acuerdo, incluso cuando estas hayan sido firmes y enjuiciadas judicialmente a instancias de los obligados principales. No obstante, esta impugnación se limita al importe de la obligación del responsable que interpone el recurso o reclamación, sin que pueda revisarse la firmeza de las liquidaciones para otros obligados tributarios. Esta norma garantiza el derecho de defensa y tutela judicial efectiva establecida en el artículo 24 CE del responsable solidario, permitiéndole cuestionar la validez y legalidad de los actos administrativos que fundamentan la derivación de responsabilidad, sin que la condición de administrador o socio de la entidad deudora limite sus posibilidades impugnatorias. Así, la estimación de procedimientos contra otros responsables solidarios no afecta la validez de los actos firmes respecto a dichos otros obligados, pero sí permite al responsable que recurre obtener una revisión del alcance de su propia obligación tributaria derivada. Es decir, una resolución favorable obtenida por otro responsable puede influir en la argumentación jurídica y servir como apoyo probatorio, especialmente si las circunstancias son similares, pero no determina por sí misma la extinción o modificación de la responsabilidad de los demás. Cada responsable debe ser valorado individualmente, atendiendo a su conducta y a los elementos objetivos y subjetivos que justifican la derivación.

Si bien la estimación de recursos interpuestos por otros responsables no produce efectos automáticos sobre D. Salazar y Doña Cristina, distinta es la cuestión relativa al pago efectivo de la deuda. A continuación, se analizan las implicaciones que dicho pago tendría para ambos responsables.

En virtud de los artículos 1145 y 1844 del Código Civil, el responsable que haya satisfecho íntegramente la deuda tributaria derivada tiene derecho a reclamar del resto de responsables solidarios la parte que corresponda a cada uno de ellos, más los intereses del anticipo. Una vez que uno de los responsables paga la deuda completa, surge el principio de mancomunidad, y ese responsable puede reclamar a los demás su parte correspondiente mediante la acción de repetición. Esta acción permite recuperar la parte proporcional que corresponde a cada responsable.

La doctrina establecida por la Sentencia del Tribunal Supremo establece que, si otro responsable solidario paga la deuda común, D. Salazar y Doña Cristina podrían ser objeto

¹⁷ STS 5258/2023 de 27 noviembre de 2023 (Recurso nº 2582/2022; PTE. D. Isaac Merino Jara)

STS 183/2023 de 19 de enero de 2023 (Recurso nº 1693/2020; PTE. D. Francisco José Navarro Sanchís)

STS 398/2018 de 13 de marzo de 2018 (Recurso nº 53/2017; PTE. D. Jesús Cudero Blas)

de una acción de reembolso por la parte que les corresponda en dicha deuda. Sin embargo, esta acción solo podría prosperar si el codeudor que reclama acredita haber realizado el pago efectivo al acreedor original, extinguiendo así la obligación.

El Tribunal Supremo en la sentencia 1203/2025 de fecha 2 de septiembre de 2025¹⁸ es claro al establecer que el derecho de reembolso entre deudores solidarios nace exclusivamente con el hecho del pago. Esto significa que no basta con que exista una deuda pendiente o incluso una condena judicial que obligue al pago, sino que es imprescindible que el codeudor reclamante demuestre que ha satisfecho efectivamente las cantidades al acreedor primitivo. Esta exigencia protege a D. Salazar y Doña Cristina frente a reclamaciones prematuras o infundadas de otros codeudores que no hayan cumplido realmente con el acreedor.

Si un codeudor solidario abona la totalidad de la deuda al acreedor, adquiere automáticamente un derecho de crédito nuevo frente a los demás codeudores solidarios, incluidos D. Salazar y Doña Cristina, por la parte proporcional que les corresponda. Este derecho surge con el pago y no constituye una cesión del crédito original del acreedor, sino una nueva relación jurídica entre los codeudores. Por tanto, D. Salazar y Doña Cristina estarían obligados a reembolsar su parte únicamente cuando se acredite fehacientemente que el pago se ha producido.

La sentencia analizada recalca esta exigencia al estimar parcialmente el recurso de casación, admitiendo el reembolso solo respecto de la deuda en la que se probó el pago efectivo y rechazando las otras dos reclamaciones donde únicamente se alegaba la existencia de la obligación sin acreditar su satisfacción. Esta doctrina garantiza que D. Salazar y Doña Cristina no tengan que reembolsar cantidades que el codeudor reclamante no haya desembolsado realmente, evitando así situaciones de enriquecimiento injusto o duplicidad de pagos.

A parte de la acción de reembolso, es un aspecto clave entender cómo se podría extinguir la deuda. En el derecho tributario español, la extinción de la deuda tributaria puede producirse por diversas causas reguladas en el artículo 62 de la LGT. El pago constituye la forma ordinaria y principal de extinción, como podemos ver en el planteamiento del caso de D. Salazar y Doña Cristina, consistente en la entrega de la cantidad adeudada a la Administración tributaria dentro del plazo establecido, pudiendo realizarse en dinero o en especie cuando la ley lo permita. Sin embargo, junto a esta modalidad principal, el sistema tributario contempla otras formas de extinción que responden a circunstancias, configurando un régimen completo y flexible que atiende a las múltiples situaciones que pueden presentarse en la relación jurídico-tributaria.

¹⁸ Recurso nº 1620/2020; PTE. D. Rafael Sarazá Jimena

Entre estas formas alternativas destaca la compensación, mediante la cual la deuda tributaria se extingue cuando el contribuyente ostenta créditos frente a la Administración tributaria, siempre que se cumplan los requisitos legales establecidos. Asimismo, la prescripción opera como mecanismo extintivo cuando transcurre el plazo legalmente establecido sin que la Administración haya iniciado actuaciones para el cobro de la deuda, como hemos explicado en el apartado 2. La condonación, por su parte, permite a la Administración extinguir total o parcialmente la deuda mediante actos administrativos expresos, debidamente justificados y conforme a los requisitos legales. La confusión, aunque excepcional en el ámbito tributario, produce la extinción cuando el deudor y el acreedor son la misma persona, extinguéndose la deuda por esta circunstancia. Finalmente, la ley puede establecer otras formas específicas de extinción, como la dación en pago, la condonación por insolvencia o la compensación establecida por resolución judicial.

La aplicación práctica de estas formas de extinción exige, en todo caso, el cumplimiento riguroso de los requisitos establecidos y, especialmente cuando se trata del pago, la acreditación efectiva de su realización tal y como adelantábamos anteriormente. Esta exigencia de prueba del pago efectivo resulta esencial para preservar la seguridad jurídica en las relaciones entre codeudores y para determinar correctamente el alcance de las acciones de reembolso. Solo cuando se acredita que un codeudor ha satisfecho realmente la deuda tributaria nace su derecho a reclamar de los demás la parte proporcional que les corresponde, evitando de este modo que D. Salazar y Doña Cristina deban reembolsar cantidades que no han sido efectivamente desembolsadas por quien las reclama, lo que garantiza el equilibrio en las relaciones de solidaridad tributaria y previene situaciones de enriquecimiento injusto.

VII. CONCLUSIONES

El dictamen analiza las cuestiones jurídicas derivadas del recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Audiencia Nacional por dos socios de Inversiones IA., Don Salazar Carmona y Doña Cristina Carmona. Para ello, se han abordado dos perspectivas:

En materia de procura, se confirma que, al tratarse de un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, la intervención conjunta de procurador y abogado es obligatoria conforme al artículo 23.2 de la LJCA, dado que se actúa ante un órgano colegiado. En este caso, el procurador asume las funciones de representación, recibiendo todas las notificaciones y actuando como canal de comunicación entre el tribunal y las Partes. No obstante, en el supuesto de que el procedimiento se tramitara ante un órgano unipersonal, la intervención del procurador no es preceptiva según el artículo 23.1 de la LJCA. En ese escenario, las notificaciones se dirigirían directamente al abogado si la Parte optara por prescindir del procurador, asumiendo éste una doble función de defensa técnica y representación procesal.

En cuanto a los honorarios del procurador, el cálculo se realiza conforme al Arancel de Derechos de los Procuradores, aplicando el límite máximo fijado por el Real Decreto-ley 5/2010. Así, para D. Salazar, cuya cuantía litigiosa asciende a 52.807.654,66 €, los honorarios se limitan a 75.000 €, pese a que el cálculo arancelario resultara una cifra superior. Por su parte, para Doña Cristina, con una cuantía de 1.251.527,23 €, los honorarios se sitúan en 2.765,55 €, sin necesidad de aplicar el límite legal.

Por otro lado, las cuestiones relacionadas con la abogacía abordan tres puntos:

En primer lugar, el dictamen analiza la derivación de responsabilidad solidaria prevista en los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT. Respecto a D. Salazar, se examina si concurre dolo en la acción de aplicar el régimen de entidades patrimoniales y en el reparto de dividendos, concluyendo que no se acredita intención fraudulenta con base en la jurisprudencia que exige prueba clara del elemento subjetivo. En cuanto a la ocultación de bienes, se destaca que la mera distribución de dividendos no basta para imputar responsabilidad sin acreditar la finalidad de perjudicar a Hacienda. Para Doña Cristina, menor de edad en el momento de los hechos, se descarta la responsabilidad por falta de capacidad de obrar y ausencia de dolo, conforme a doctrina del Tribunal Supremo. En ambos casos, el dictamen considera improcedente la derivación por no concurrir los presupuestos legales exigidos.

En segundo lugar, se examina la prescripción del derecho de la Administración para liquidar las deudas tributarias conforme a los artículos 66 y 67 de la LGT. El procedimiento inspector se inició el 23 de julio de 2009 y finalizó el 1 de septiembre de 2010, excediendo el plazo máximo de doce meses previsto en el artículo 150 LGT. El dictamen analiza si hubo dilaciones imputables al contribuyente, concluyendo que no existieron, ya que la documentación requerida se aportó en plazo y la Inspección pudo continuar sus actuaciones. Conforme a la jurisprudencia, la superación del plazo sin interrupciones justificadas puede determinar la prescripción, lo que implicaría la anulación de las liquidaciones y sanciones impuestas, reforzando el principio de seguridad jurídica y la duración razonable del procedimiento.

En último lugar, el dictamen aborda la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por la Administración ante el TEAC, aplicando la doctrina del Tribunal Supremo que computa el plazo desde la entrada de la resolución en la Oficina de Relación con los Tribunales. El recurso se presentó fuera del plazo legal, lo que debería haber consolidado la firmeza de la resolución del TEARM. Asimismo, se analizan los efectos de las actuaciones de otros responsables solidarios, destacando que las resoluciones favorables obtenidas por terceros no producen efectos automáticos sobre los demás, aunque pueden servir como apoyo argumental. Finalmente, se estudia el derecho de repetición entre codeudores cuando uno satisface la deuda íntegra, subrayando que solo procede si se acredita el pago efectivo, evitando reclamaciones anticipadas y garantizando la equidad en la solidaridad tributaria.

ANEXO I

1. Antecedentes de hecho

D. Salazar Carmona y su hija Doña Cristina Carmona ostentan conjuntamente el 25 por ciento (el 23 y el 2 por ciento, respectivamente) de la sociedad INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L. (de ahora en adelante, “**Inversiones IA**”), cuyo objeto social consiste en la tenencia de participaciones sociales. D. Salazar es, a su vez, administrador solidario de Inversiones IA, mientras que su hija Cristina es menor de edad.

En fecha 4 noviembre de 2003, Inversiones IA adquirió una serie de terrenos para destinarlos a la construcción de varias promociones inmobiliarias. Debido a que dicha actividad no se correspondía con su objeto social, el 27 de diciembre de 2003 aportó los terrenos a la sociedad de nueva creación PROMOCIONES INMOBILIARIAS LLUCMAJOR, S.L. (“**Promociones IL**”), entidad dedicada a la promoción inmobiliaria.

Sin embargo, debido a determinadas complicaciones con el proyecto y, a la vista de una atractiva propuesta económica, Promociones IL decidió vender los citados terrenos en fecha 9 de abril de 2006 obteniendo por su venta una ganancia por importe de 62.576.369,64 €, sin que la promoción llegase a materializarse.

Debido a que Inversiones IA no llevaba a cabo actividad económica alguna, puesto que se limitaba a ostentar la participación en la sociedad Promociones IL, así como en otras entidades de su propiedad, esta tributaba de acuerdo con el régimen especial de entidades patrimoniales previsto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En relación con la posibilidad de tributar de acuerdo con dicho régimen, Inversiones IA había consultado con su asesor fiscal, quien le había asegurado que era plenamente aplicable.

Sin perjuicio de lo anterior, debido a la complejidad del régimen previsto para este tipo de entidades, y con la intención de repartir dividendos derivados del resultado positivo del ejercicio 2006, D. Salazar, junto con el otro administrador solidario, en nombre de Inversiones IA, planteó una consulta a la Dirección General de Tributos (“**DGT**”) en fecha 3 de mayo de 2006 en la que preguntaba acerca de la procedencia de la aplicación de dicho régimen, sobre todo a los efectos de conocer si el reparto del citado dividendo debía ir sujeto o no a retención (puesto que el régimen de entidades patrimoniales eximía de retención el reparto de los dividendos a los socios).

El 14 de enero de 2007, todavía a la espera de recibir contestación de la DGT a su consulta, Inversiones IA repartió dividendos por importe de 57.576.369,64 € (previamente repartidos por Promociones IL), recibiendo D. Salazar 13.242.565,02 € y Doña Cristina 1.151.527,39 € de acuerdo con su participación en el capital social de la entidad. La DGT respondió finalmente a la consulta planteada por el obligado tributario en fecha 26 de agosto de 2009, negando la aplicación del régimen de entidades patrimoniales.

2. Procedimiento inspector

En fecha 23 de julio de 2009 Inversiones IA fue notificada en su domicilio social el inicio del procedimiento inspector del Impuesto sobre Sociedades (“**IS**”) de los ejercicios 2004-2006, así como en relación con las Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre los Rendimientos del Capital Mobiliario (“**Retenciones**”) de 2007.

En el marco de las actuaciones de comprobación, la Inspección de los Tributos requirió a Inversiones IA para que aportara determinada documentación contable, así como para que justificase gastos deducidos por esta. Se adjunta como **Anexo 1** la Diligencia emitida por el órgano inspector. Finalmente, Inversiones IA aportó la totalidad de la documentación requerida el día 31 de agosto de 2009.

En fecha 1 de septiembre de 2010 la Inspección puso fin al procedimiento inspector notificando a Inversiones IA las liquidaciones correspondientes al IS 2004-2006 (“**Liquidación IS**”) y a Retenciones 2007 (“**Liquidación Retenciones**”). La primera regularización se realizó en base a que Inversiones IA estuvo tributando durante el período comprobado al tipo del 15 por ciento de acuerdo con el régimen de entidades patrimoniales. La Inspección de los Tributos negó la procedencia de la aplicación de dicho régimen en tanto que consideraba que Inversiones IA ejercía la actividad de promoción inmobiliaria indirectamente a través de Promociones IL y, por consiguiente, consideró que Inversiones IA debería haber tributado al tipo general del 35 por ciento (vigente en el momento del trámite de los hechos). Por consiguiente, la regularización consistió

en aplicar a la base imponible del IS de la sociedad de los ejercicios comprobados el tipo que la Inspección consideraba aplicable, minorando el resultado en las cantidades efectivamente satisfechas.

La Liquidación de Retenciones también trajo causa de la eliminación de la aplicación del régimen de entidades patrimoniales. Este régimen preveía que los dividendos repartidos a los socios de entidades que aplicasen dicho régimen especial no estaban sujetos a retención. Debido a que la Inspección de los Tributos entendía que Inversiones IA debía tributar conforme al régimen general, esta debería haber retenido en el pago de los dividendos satisfechos a sus socios. Como consecuencia de lo anterior, el órgano actuaria exigió a Inversiones IA el pago de las retenciones que debería haber practicado en el año 2007 conforme al régimen general.

En definitiva, la Inspección giró las siguientes liquidaciones:

Liquidación	Períodos afectados	Importe ¹
Liquidación IS	2004-2006	21.115.273,93 €
Liquidación Retenciones	2007	11.889.510,23 €

3. Procedimiento sancionador

En fecha 13 de septiembre de 2010 se notificaron a Inversiones IA los acuerdos de inicio del procedimiento sancionador en relación con los citados conceptos y ejercicios. El órgano actuaria correspondiente determinó que era Inversiones IA quien llevaba a cabo la actividad de promoción inmobiliaria indirectamente a través de Promociones IL, cuya interposición tenía como única finalidad conseguir la aplicación del régimen de entidades patrimoniales y las consiguientes ventajas fiscales derivadas del mismo, en especial, la aplicación de un tipo de gravamen reducido del 15 por ciento y la no sujeción a retención del reparto de dividendos. El órgano actuaria consideró que la actuación de Inversiones IA fue culposa, aplicando de forma consciente un régimen especial que sabía que no le correspondía con el fin de obtener una ventaja fiscal.

Así, el 31 de octubre de 2010 se notificaron los siguientes acuerdos de sanción en concepto de IS (“**Sanción IS**”) y de Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre los Rendimientos del Capital Mobiliario (“**Sanción Retenciones**”):

Sanción	Períodos afectados	Importe
Sanción IS	2004-2006	12.669.164,36 €
Sanción Retenciones	2007	7.133.706,14 €

El órgano actuaria apreció que, en ambos casos, se había cometido la infracción de dejar de ingresar la cuota tributaria contenida en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, calificando las conductas como graves, imponiendo de este modo, la sanción de una multa pecuniaria proporcional del 60%.

4. Procedimiento seguido por Inversiones IA

Inversiones IA, disconforme con las liquidaciones practicadas y las sanciones impuestas, interpuso recurso ante el TEAC y, ante el silencio de este, ante la Audiencia Adicional, solicitando la declaración de la procedencia de la aplicación del régimen de entidades patrimoniales y, en consecuencia, la anulación de las liquidaciones y de las sanciones derivadas de estas. Asimismo, alegó que, en todo caso, el ejercicio 2004 había prescrito y que no podía exigírsele el pago de la cuota tributaria y de la sanción referentes al mismo.

¹ Sin inclusión de los intereses de demora.

La Audiencia Nacional estimó parcialmente las pretensiones de Inversiones IA declarando no haber lugar a la Sanción Retenciones y anulando la misma. El resto de las pretensiones fueron desestimadas.

La sentencia devino firme en fecha 9 de enero de 2017.

5. Derivación de responsabilidad

En fecha 26 de enero de 2013, tras el procedimiento de declaración de responsabilidad correspondiente, se notificó la derivación de responsabilidad solidaria a D. Salazar y a su hija Doña Cristina por los siguientes conceptos:

- A) En relación con D. Salazar:

El órgano de recaudación estimó que debía derivarse a D. Salazar la responsabilidad solidaria establecida en los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT. El primero de ellos en tanto que, en su condición de administrador solidario de Inversiones IA, había colaborado activamente en la comisión de las infracciones tributarias impuestas a la misma y, en consecuencia, se le exigía la responsabilidad del conjunto de la cuota tributaria adeudada por Inversiones IA, alcanzando hasta las sanciones:

Concepto	Importe
Liquidación IS	21.115.273,93 €
Liquidación Retenciones	11.889.510,23 €
Sanción IS	12.669.164,36 €
Sanción Retenciones	7.133.706,14 €
Total:	52.807.654,66 €

Asimismo, el órgano competente 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 y, por consiguiente, también le derivó responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT con el límite del dividendo efectivamente satisfecho, esto es, hasta 13.242.565,02 €.

- B) En relación con Doña Cristina:

A Doña Cristina, quien cumplió la mayoría de edad el 5 de enero de 2013, también le fue notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad, pero, en su caso, únicamente en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, con el límite de 1.251.527,23 €, importe equivalente al dividendo que le fue distribuido.

6. Situación actual

Tanto D. Salazar como Doña Cristina recurrieron en reposición y ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (“TEARM”) -cuyos procedimientos fueron acumulados-, que estimó íntegramente sus pretensiones mediante una resolución dictada el día 28 diciembre de 2014 (la “Resolución del TEARM”) que tuvo entrada en la Oficina de Relación con los Tribunales el día 2 de febrero de 2015.

En cumplimiento de lo establecido en la Resolución del TEARM, se dictó el 27 abril de 2015 un acuerdo de ejecución dictado por la Dependencia Regional de Inspección, anulando el acuerdo de derivación de responsabilidad.

Sin perjuicio de lo anterior, disconforme con la Resolución del TEARM, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (“TEAC”) el día 24 de mayo de

2015. La Resolución del TEARM fue notificada al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el día 6 de mayo de 2015.

Finalmente, el TEAC estimó las pretensiones de la Administración y anuló la Resolución del TEARM mediante resolución dictada el día 25 de mayo de 2023.

D. Salazar y Doña Cristina interpusieron recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional contra la resolución del TEAC y se encuentran en plazo para presentar la correspondiente demanda.

ANEXO 1

Equipo Regional de Inspección Nº U4

Delegación Especial de Madrid

DILIGENCIA ÚNICA

Obligado Tributario	Razón Social: Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L.	N.I.F.: B-87654321	
	Domicilio Fiscal: C/ Amaniel, 2	Municipio: Madrid	Código Postal: 28015

En Madrid, a 14 de agosto de 2009, constituida la Inspección de Hacienda en la calle Guzmán el Bueno, 139, planta 11^a, donde existe oficina de la Inspección de los Tributos, comparece D. Salazar Carmona, N.I.F.: 12345678-X, en su calidad de representante del obligado tributario, cuyo nombre y domicilio fiscal se indican en el recuadro de la cabecera, se extiende la presente diligencia para hacer constar los siguientes hechos, manifestaciones y circunstancias:

1º.- Por comunicación recibida por la entidad en fecha 23 de julio de 2009 se iniciaron las actuaciones de comprobación general del obligado tributario referidas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, y en concepto de Retenciones e Ingresos a Cuenta de Rendimientos del Capital mobiliario del período 2007.

2º.- En dicha comunicación se requirió al obligado tributario para que compareciera en las oficinas de la Inspección el día 6 de agosto de 2009, y aportara una serie de información y documentación con trascendencia tributaria en los períodos objeto de comprobación.

3º.- Se aporta la siguiente documentación:

- Un CD que contiene los libros diarios del 2004, 2005 y 2006 en formato texto y en hoja de cálculo.
- Copia del balance de aportación del patrimonio de la entidad a la ampliación de capital realizada por la sociedad Promociones Inmobiliarias Llucmajor, S.L.

Se han aportado los justificantes solicitados en la comunicación, a excepción de los siguientes, cuya petición se reitera:

Relación de gastos pendientes de aportar:

Fecha	Subcuenta Descripción	Importe
07/04/2004	60102000 – Servicios Técnicos Solar	13.006,89 €
05/06/2005	60102000 – Servicios Técnicos Solar	19.234,12 €
13/09/2005	60106000 – Gasto Financiero	447.910,52 €
23/03/2006	66201001 – Intereses Préstamos	62.425,75 €

4º.- Se solicita la aportación de los siguientes justificantes:

- Documentación justificativa del precio por metro cuadrado de 742,98 € fijado para determinar el valor de la transmisión de 62.576.369,64 €, correspondientes a los terrenos aportados a Promociones Inmobiliarias Llucmajor, S.L.; si se dispone

de ello, se aportará informe o tasación pericial, acuerdo tomado en junta de socios, o cualquier otro documento del que disponga la entidad en la que se haya determinado dicho valor.

5º- La próxima visita tendrá lugar el día 31 de agosto de 2009 a las 11.30 horas en la oficina de la Inspección C/ Guzmán el Bueno, 139, planta 11^a.

Se advierte al interesado que la no aportación de la documentación solicitada en su totalidad o la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados se considerará como dilación no imputable a la Administración de conformidad con lo establecido en el artículo 104.a) del RGAT, por tanto, no se computará en el plazo establecido en los artículos 104.2 y 150 de la vigente Ley General Tributaria 58/2003.

Puesto que no ha sido objeto de aportación la totalidad de los documentos requeridos en la comunicación, el tiempo que transcurra entre esta diligencia y el momento de aportación de esos documentos, se considera como dilación no imputable a la Administración.

Esta diligencia tiene el carácter de documento público y, por tanto, hace prueba del contenido anteriormente consignado, salvo que acredite lo contrario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

En prueba de todo lo cual se extiende la presente diligencia por duplicado, firmando el compareciente ambos ejemplares, y recibiendo uno de ellos.

EL COMPARCIENTE

LA INSPECCIÓN

Fdo.: D. SALAZAR CARMONA

Fdo: EL INSPECTOR

INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L.

ANEXO 6



25 6
SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA
TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO
CENTRAL

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO
REGIONAL DE MADRID

Sello de Registro de Salida

Salida número: 28/0088825/2015

Fecha: 04/05/2015

A.E.A.T.
Dpto. Inspección Financiera y Tributaria
Departamento Inspección Financiera y
Tributaria
C/... Infanta Mercedes 37
28020 - MADRID
(MADRID)

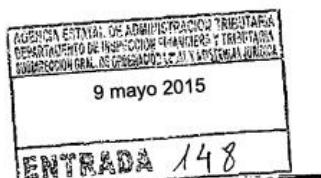


ASUNTO: REMISIÓN COPIA FALLO MODIFICANDO ACTOS IMPUGNADOS

NÚMERO DE REFERENCIA: 28/15540/2013 y siguientes (según relación adjunta)

Concepto: Procedimiento Recaudatorio-declaración responsabilidad y derivación de responsabilidad y derivación acción de cobro.

Tengo el honor de elevar a V.I. copia de fallo dictado por este Tribunal con fecha 20 de diciembre de 2014 en la relación promovida por: Grandes Áreas Comerciales de Mallorca, S.A. a los efectos establecidos en los artículos 241, 242 y 243 de la Ley 58/03 de 17 de diciembre General Tributaria.



Fdo. María Petra Jurado
EL ABOGADO DEL ESTADO SECRETARIO