

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053709

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de febrero de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 39/2014

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Retroactividad de las disposiciones favorables. Posibilidad de obtener la reducción prevista en el art. 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT) por el responsable. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión planteada consiste en determinar en los casos de aplicación retroactiva de lo dispuesto en el art. 41.4 de la Ley 58/2003 (LGT), en los que no proceda la anulación del acuerdo de declaración de responsabilidad porque las sanciones susceptibles de reducción ya lo estuvieran en parte -en un 30 por ciento- como consecuencia de la conformidad del deudor principal, si cabe o no que los Tribunales Económico-Administrativos ordenen la notificación por segunda vez del correspondiente acuerdo de declaración de responsabilidad a los efectos de que el declarado responsable pueda optar por la opción de beneficiarse de la reducción de las sanciones regulada en el art. 188.3 de la misma Ley 58/2003 (LGT), esto es, del 25 por cien. Pues bien, en aquellos supuestos en los que el régimen previsto en el art. 41.4 de la Ley 58/2003 (LGT) no resultara más favorable para el responsable, no sería necesario anular el acuerdo de declaración de responsabilidad. En este supuesto, manteniendo el mencionado acuerdo de declaración de responsabilidad, se ordenará la retroacción al momento del requerimiento de pago, debiendo notificarse de nuevo el acuerdo a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada la reducción del art. 188.3 de la misma Ley 58/2003 (LGT), esto es, la del 25 por cien, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma. La aplicación de las reducciones en los casos expuestos no implicará la modificación del alcance de responsabilidad declarado sino únicamente la minoración del importe exigible para el pago en las cuantías que corresponda.

En cuanto a las actuaciones ejecutivas que se hayan podido realizar en el procedimiento de apremio, y de conformidad con el art. 66.4 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), no cabe mantenerlas en la medida en que es necesario requerir nuevamente de pago, concediendo plazo de ingreso en voluntaria y posibilidad de interponer recurso o reclamación. [Vid., en el mismo sentido, Resolución TEAC, de 27 de febrero de 2014, RG 678/2014 (NFJ053712)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10, 41, 174, 188, 198, 206 y 239.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 66.

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ San Enrique, 17, 28071-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 31 de julio de 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. Con fecha 19.01.2010 se dicta acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria de determinado obligado tributario en aplicación del artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria, ascendiendo el alcance de la responsabilidad a 12.788, 15 euros.

2. Contra el acuerdo de declaración de responsabilidad se deduce recurso de reposición, el cual es desestimado.

3. Frente a dicho acuerdo, se interpone la reclamación ... ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... (en adelante, TEAR) que dicta resolución estimatoria parcial, como consecuencia de la modificación del artículo 41.4 de la Ley General Tributaria operada por la Ley 7/2012 y la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en sus Resoluciones 00/1704/2011 y 00/1794/2011, ambas de fecha 6 de junio de 2013.

En el supuesto contemplado por el TEAR en su Resolución, el obligado principal ya ha manifestado con anterioridad su conformidad con la sanción y el importe derivado al interesado ya goza de la reducción del 30%, cabiendo por tanto la posibilidad de aplicar la reducción del 188.3 de la Ley General Tributaria.

En esta reclamación ..., en la que se revisaba la declaración de responsabilidad dictada al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, señalando fundamentalmente lo siguiente:

“Por ello procede por parte del Tribunal ordenar al órgano de recaudación notificar de nuevo, el mismo acuerdo de derivación de responsabilidad, cuya validez no entra a revisar el Tribunal (...)”

4. Respecto de una de las deudas incluidas dentro del acuerdo de declaración de responsabilidad, liquidación IVA 2002-2004 derivada de un acta inspección, se dicta providencia de apremio.

5. Frente a esta providencia de apremio, se formula la reclamación ..., indicando literalmente el TEAR que:

“(...)Habiéndose ordenado la retroacción al momento de requerimiento del pago del acuerdo de derivación del que trae causa la providencia de apremio impugnada con la presente reclamación, deben entenderse anulada ésta última, en aplicación, a sensu contrario, del artículo 64.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (...)”

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR, al estimarla errónea, se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT.

En síntesis, la Directora recurrente alega lo siguiente:

Partiendo de que se trata de un supuesto de declaración de responsabilidad que incluye sanciones ya reducidas, razón por la cual no es necesario anular el acuerdo de declaración de responsabilidad por no proceder la aplicación del artículo 188.1 b) de la LGT sino únicamente retrotraer la actuación a efecto de ofrecer al interesado la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT, entiende la Directora recurrente que resulta aplicable lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 66.3 del RGRVA que dispone :

“Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados”.

Considera que la consecuencia de que no se anule el acuerdo de declaración de responsabilidad y proceda solo retrotraer actuaciones a efectos de ofrecer al interesado la reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria, implica que los actos de ejecución de ese acuerdo que no estén referidos a sanciones susceptibles de ser reducidas en aplicación del artículo 188.3 citado, no puedan ser anulados ni modificados en manera alguna por tal retroacción, tal y como se pone de manifiesto en otras resoluciones dictadas por el mismo TEAR en las que ha aplicado un criterio diferente.

Añade que la disparidad de criterios del TEAR puede venir motivada por el hecho de que el TEAR esté ordenando volver a notificar el acuerdo de derivación de responsabilidad en los casos de retroacción de actuaciones para ofrecer al responsable la posibilidad de beneficiarse de la reducción del Art. 188.3 LGT, cuestión recurrida en recurso extraordinario de alzada contra la resolución 07-695-2011 (RG 00/ 678/2014, que se resuelve en esta misma fecha).

No se comparte la interpretación a sensu contrario del artículo 64.1 de la Ley 30/1992.

Finaliza solicitando que se unifique criterio en el siguiente sentido:

“En los casos de aplicación retroactiva de lo dispuesto en el artículo 41.4 de la LGT en los que no proceda la anulación del acuerdo de declaración de responsabilidad porque las sanciones susceptibles de reducción ya lo estuvieran en parte como consecuencia de la conformidad ganada por el deudor principal (Art. 188.1.b de la LGT) no cabe que los Tribunales económico-administrativos anulen los actos de ejecución de las deudas tributarias no afectadas por ese artículo 41.4 como consecuencia de la retroacción de la acción de cobro de las sanciones que sí resulten afectadas”.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no presenta alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión planteada consiste en determinar en los casos de aplicación retroactiva de lo dispuesto en el artículo 41.4 de la LGT, en los que no proceda la anulación del acuerdo de declaración de responsabilidad porque las sanciones susceptibles de reducción ya lo estuvieran en parte (en un 30 por 100) como consecuencia de la conformidad del deudor principal, si cabe o no que los Tribunales Económico-Administrativos ordenen la notificación por segunda vez del correspondiente acuerdo de declaración de responsabilidad a los efectos de que el declarado responsable pueda optar por la opción de beneficiarse de la reducción de las sanciones regulada en el artículo 188.3 de la LGT, esto es, del 25 por 100.

Tercero:

El apartado 4 del artículo 41 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en vigor desde el 31 de octubre de 2012, dispone lo siguiente:

“La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.
(...)”

Por su parte, el artículo 10.2 de la misma Ley General Tributaria, al regular el “ámbito temporal de las normas tributarias”, establece que “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”.

Al respecto, este Tribunal Económico-Administrativo Central tiene establecida la siguiente doctrina, de carácter vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria, entre otras, en sus Resoluciones 00/1704/2011 y 1794/2011, ambas de fecha 6 de junio de 2013, tras la inclusión del apartado 4 del artículo 41 de la LGT por la Ley 7/2012, de 29 de octubre: A los acuerdos de declaración de responsabilidad, en cuyo alcance se incluyan las sanciones impuestas al deudor principal, que han sido impugnados y por tanto carecen de firmeza, se les ha de aplicar con carácter retroactivo la norma más favorable, de conformidad con el artículo 10.2 de la LGT, de manera que, al contemplarse en el artículo 41.4 de la LGT la posibilidad de obtener por el presunto

responsable las reducciones de los artículos 188.1 b) y 188.3 de la LGT, normas que son más favorables para el interesado, es preciso adoptar las medidas oportunas para que su aplicación retroactiva se haga efectiva.

Así, en aquellos supuestos en los que el régimen previsto en el artículo 41.4 de la LGT no resultara más favorable para el responsable (supuesto en el que el deudor principal ya prestó su conformidad, en el que el alcance de la declaración incluiría las sanciones ya reducidas; o aquellos casos de sanciones no susceptibles de la reducción por conformidad del 30 por 100, esto es, en esencia, las tipificadas en los artículos 198 a 206 de la LGT) no sería necesario anular el acuerdo de declaración de responsabilidad. En este supuesto, manteniendo el acuerdo de declaración, se ordenará la retroacción al momento del requerimiento de pago, a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada la reducción del artículo 188.3 de la LGT, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma. La aplicación de las reducciones en los casos expuestos, no implicará la modificación del alcance de responsabilidad declarado sino únicamente la minoración del importe exigible para el pago en las cuantías que corresponda.

Cuarto:

Partiendo de la doctrina anterior, la cuestión que aquí se plantea consiste en cómo conjugar la orden de retroacción del procedimiento al momento del requerimiento del pago y en qué medida afecta esta orden de retroacción a las deudas que no tienen el carácter de sanción incluidas en el acuerdo de declaración de responsabilidad.

Por la Directora recurrente se alega la aplicación del artículo 66. 3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA).

El artículo 66.3 del RGRVA dispone bajo la rúbrica de “Ejecución de las resoluciones administrativas”:

“3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre”.

A lo anterior, debe añadirse lo prevenido en el apartado 4 del mismo precepto, según el cual:

“4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”.

Recordemos, por lo que luego se verá, que este apartado 4 del artículo 66 del RGRVA constituye el desarrollo reglamentario de lo previsto en el artículo 239.3 de la LGT.

Debe tenerse en cuenta, para la resolución de la cuestión controvertida, que la reducción que se contempla en el artículo 188.3 de la LGT (reducción del 25%) no se sujeta a trámite previo alguno para su aplicación provisional, y exige para su mantenimiento la concurrencia de una doble condición: el pago del importe restante de la sanción en período voluntario o en los plazos del aplazamiento o fraccionamiento concedido con las garantías previstas en la propia norma, y que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación ni contra la sanción.

Estando condicionada la aplicación de la reducción anteriormente mencionada (25%), a la no interposición de recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, resulta obvio que no cabe su aplicación automática a los acuerdos de declaración de responsabilidad que se encuentran ya impugnados y pendientes de resolución en esta vía económico-administrativa, debiendo no obstante proveerse el medio para que dicha aplicación resulte posible, pues ello es lo que impone el artículo 10.2 antes mencionado (efectos retroactivos del régimen de infracciones y sanciones cuando su aplicación resulte más favorable).

Por otra parte, ninguna disposición de derecho transitorio ofreció la Ley General Tributaria, en su nueva redacción dada por la Ley 7/2012, sobre la forma de proceder en estos casos, y en tales condiciones, puesto que resulta inexcusable la aplicación a los actos carentes de firmeza de las disposiciones que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias cuya aplicación resulte más favorable para los administrados, no queda más camino para posibilitar dicha aplicación que, estimando parcialmente la reclamación y manteniendo el acuerdo de declaración de responsabilidad, ordenar que por el órgano responsable se proceda a efectuar nueva notificación de tal acuerdo en la que, dando nuevos plazos de ingreso en voluntaria y de impugnación, se incluya también la advertencia al responsable de la posibilidad de beneficiarse de la reducción del artículo 188.3 de la LGT (del 25% de las sanciones) si efectúa el pago del importe restante de dichas sanciones dentro del plazo reglamentario y no interpone reclamación o recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad. Pero en estos casos, ningún pronunciamiento hacen los Tribunales Económico-Administrativos sobre el fondo del asunto, ni en relación con el fundamento de la responsabilidad que se imputa a los interesados, ni en relación con las liquidaciones y sanciones a que se hace extensiva su responsabilidad en el acuerdo impugnado, dado que precisamente es la ausencia de cualquier impugnación en esta vía el presupuesto que condiciona la aplicación de la reducción contemplada en el artículo 188.3, lo cual se entiende lógicamente sin perjuicio del derecho de los interesados a interponer en esta vía reclamación frente al acuerdo nuevamente notificado, reclamación que podrá fundar (con las consecuencias que en su caso deriven de lo establecido en el artículo 41.4 LGT y en el artículo 188 a que el mismo se remite) de acuerdo con lo señalado en el artículo 174.5 de la misma Ley, tanto en su disconformidad con el fundamento de la responsabilidad como en la improcedencia de las liquidaciones y sanciones a que ésta alcance.

Consecuentemente, en estos supuestos resulta de aplicación el apartado 4, que no el apartado 3, del artículo 66 del RGRVA, que dispone que, cuando existiendo vicio de forma (en los casos aquí analizados, un vicio de procedimiento) no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Esta conclusión no resulta novedosa, sino que era una cuestión ya resuelta por este Tribunal Central, quien en las primeras Resoluciones en las que sentó doctrina sobre esta cuestión señaló que, al no preverse ninguna disposición de derecho transitorio por la LGT en su nueva redacción dada por la Ley 7/2012 que estableciera la forma de proceder en estos casos, se decidía ordenar la retroacción, lo que supone necesariamente la estimación parcial de las reclamaciones, “única posibilidad que ofrece para un pronunciamiento como el aquí se dicta el artículo 239.3 de la LGT” advertía expresamente este Tribunal Central en el fundamento de derecho cuarto de las citadas Resoluciones. Debe indicarse que el sentido de la resolución económico-administrativa es una estimación parcial porque se aprecia un defecto de procedimiento que impone la retroacción a un momento determinado de dicho procedimiento, pero sin entrar a examinar el fondo del asunto (como también se añadía en el fundamento de derecho quinto de las indicadas Resoluciones).

En cuanto a las actuaciones ejecutivas que se hayan podido realizar en el procedimiento de apremio, y de conformidad con el artículo 66.4 del RGRVA, no cabe mantenerlas en la medida en que es necesario requerir nuevamente de pago, concediendo plazo de ingreso en voluntaria y posibilidad de interponer recurso o reclamación, pudiendo, en su caso, reconducirse como medidas cautelares si se dieran las condiciones para ello.

En virtud de las consideraciones anteriores,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

DESESTIMARLO fijando como criterio el siguiente:

En aquellos supuestos en los que el régimen previsto en el artículo 41.4 de la Ley General Tributaria no resultara más favorable para el responsable (supuesto en el que el deudor principal ya prestó su conformidad, en el que el alcance de la declaración incluiría las sanciones ya reducidas; o aquellos casos de sanciones no susceptibles de la reducción por conformidad del 30 por 100, esto es, en esencia, las tipificadas en los artículos 198 a 206 de la Ley General Tributaria) no sería necesario anular el acuerdo de declaración de responsabilidad. En este supuesto, manteniendo el acuerdo de declaración, se ordenará la retroacción al momento del requerimiento de pago, debiendo notificarse de nuevo el acuerdo de declaración de responsabilidad, a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada la reducción del artículo 188.3 de la misma Ley, esto es, la del 25 por 100, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma.

La aplicación de las reducciones en los casos expuestos no implicará la modificación del alcance de responsabilidad declarado sino únicamente la minoración del importe exigible para el pago en las cuantías que corresponda.

En cuanto a las actuaciones ejecutivas que se hayan podido realizar en el procedimiento de apremio, y de conformidad con el artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005, no cabe mantenerlas en la medida en que es necesario requerir nuevamente de pago, concediendo plazo de ingreso en voluntaria y posibilidad de interponer recurso o reclamación.

En el mismo sentido Resolución de este Tribunal 00/678/2014 de esta misma fecha.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.