

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068348

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de octubre de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 93/2017

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Principios de la potestad sancionadora. Irretroactividad/Retroactividad. Retroactividad de las disposiciones favorables. Sanciones. Reducción por conformidad. Posibilidad de optar a la reducción prevista en el art. 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT) por el responsable. Aplicación retroactiva del art. 41.4 de la Ley 58/2003 (LGT). Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Incidencia que tiene respecto del plazo de finalización del procedimiento de declaración de responsabilidad la concreta orden de retroacción de actuaciones dictada por un órgano económico-administrativo, con el fin específico de permitir que el declarado responsable pueda acogerse a la reducción del art. 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT), en aquellos casos en los que resulte procedente la aplicación retroactiva del art. 41.4 de la Ley 58/2003 (LGT) en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre. La cuestión planteada consiste, en último término, en determinar si es o no ajustado a Derecho el acuerdo de declaración de responsabilidad en cuyo alcance se incluyen sanciones impuestas al deudor principal por la comisión de infracciones tributarias, no habiendo prestado su conformidad. Pues bien, la ejecución de una resolución económico-administrativa que estima en parte la reclamación o recurso frente al acuerdo de declaración de responsabilidad acordando la retroacción de actuaciones con el fin de permitir por la aplicación retroactiva del art.41.4 de la Ley 58/2003 (LGT) en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que el declarado responsable pueda acogerse a la reducción del art. 188.3 de la misma Ley 58/2003 (LGT), no conlleva la reapertura del procedimiento de declaración de responsabilidad, no debiendo anularse por tanto el acuerdo de derivación de responsabilidad, consistiendo pues la ejecución de la resolución económico-administrativa en la notificación de un nuevo requerimiento de pago a efectos de que el declarado responsable pueda optar por la reducción (del 25% de las sanciones) del art. 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10, 41, 104, 150, 174, 176, 188, 191, 197, y 239.
RD 939/2005 (RGR), art. 124.

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 (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ San Enrique, 17, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de 26 de febrero de 2016, recaída en el incidente de ejecución concerniente a las reclamaciones nº 45/00577/2011 y acumuladas, relativas a acuerdo de declaración de responsabilidad.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

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

1.- Iniciado un procedimiento de declaración de responsabilidad con Don X mediante el acuerdo correspondiente de fecha 28 de junio de 2010, notificado al interesado el 20 de julio siguiente, la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Toledo de la AEAT dictó acuerdo de fecha 18 de enero de 2011 declarando a Don X responsable subsidiario de las deudas de la entidad M, S.L., en aplicación del artículo 40.1, párrafo primero, de la

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Este acuerdo fue notificado el 19 de enero de 2011. El alcance de la responsabilidad ascendió a 70.001,72 €, por los conceptos de Acta Impuesto Especial sobre Hidrocarburos 2002-2003, 1T, 2T y 3T 2004, sanción correspondiente a esa deuda y pérdida de la reducción aplicada a la misma al amparo del artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT).

2.- Impugnada por el interesado ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha (TEAR, en adelante) la declaración de responsabilidad (asignándose a la reclamación los números 45/00577/2011, 45/00582/2011 y 45/00583/2011) el órgano económico-administrativo dictó resolución el 30 de septiembre de 2013 con el pronunciamiento siguiente:

*Este Tribunal Económico-Administrativo Regional, en sala, acuerda, en **única instancia**, **ESTIMAR PARCIALMENTE** las reclamaciones interpuestas en el sentido de **anular** el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado y **ordenar** que se proceda conforme se dispone en el fundamento de Derecho 3º de la presente resolución.*

En el fundamento de derecho 3º al que remite el fallo, el TEAR se refiere al criterio de aplicación retroactiva del artículo 41.4 de la LGT en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, con la que se pretende situar en un plano análogo al responsable y al deudor principal en lo concerniente a la posibilidad de obtener las reducciones de las sanciones previstas en el artículo 188 de la LGT-2003, concretamente, del 30 % por conformidad (188.1.b) y del 25 % por ingreso sin recurso o reclamación (188.3).

3.- La resolución anterior fue objeto de una solicitud de aclaración de fallo formulada el 5 de febrero de 2014 por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla-La Mancha.

El TEAR dictó resolución de aclaración de fallo el 27 de febrero de 2014 en la que se señala lo siguiente: El fallo de la resolución nº 45/00577/2011 y acumuladas, debe entenderse en el sentido ordenado por la doctrina del TEAC, es decir, de únicamente retrotraer las actuaciones al momento del requerimiento de pago.

4.- La Administración dictó acuerdo de ejecución el 12 de mayo de 2014, que fue notificado al interesado el 21 de mayo siguiente, por virtud del cual se procede a: (i) notificar de nuevo el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de 18 de enero de 2011, por el artículo 40.1 de la Ley 230/1963 y 43.1.a) de la Ley 58/2003, reconociendo la reducción del 25% del artículo 188.3 de la LGT y concediendo nuevo plazo de ingreso; (ii) devolver las cantidades ingresadas correspondientes a las deudas y sanciones tributarias incluidas en el citado acuerdo de derivación de responsabilidad.

5.- Frente al acuerdo de ejecución se interpuso el 20 de junio de 2014 reclamación económico-administrativa que fue tramitada por el TEAR como un incidente de ejecución. El 26 de febrero de 2016 el TEAR dicta resolución estimatoria anulando el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria por caducidad del procedimiento de declaración de responsabilidad y consiguiente prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda. Los argumentos empleados por el TEAR son los siguientes:

3º.- El artículo 41 de la LGT contempla la posibilidad de que la Ley pueda configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades, estableciendo en su apartado 5 lo siguiente:

“Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley.(...)”.

Respecto del procedimiento de declaración de responsabilidad el artículo 175.1 de la LGT dispone lo siguiente:

“1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable”.

Por su parte, el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 julio (en lo sucesivo, RGR), determina lo siguiente:

“1. El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.

El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses”.

Este artículo 104 LGT señala lo siguiente: “1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

...

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

...

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos

...

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta Ley.”

4º. Para la ejecución de las resoluciones económico administrativas estimatorias parcialmente por razones de forma ha de tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 61.3, párrafo 2º, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio: “Cuando la resolución haya ordenado la retroacción de las actuaciones continuará el procedimiento de aplicación de los tributos

en el que se hubiera dictado el acto anulado hasta su terminación, conforme a lo establecido en su normativa reguladora”.

Asimismo ha de tenerse en cuenta el plazo establecido para la ejecución de las resoluciones, o en su caso las resoluciones aclaradas, según los establecido en los artículos 66.2 y 66.4 del Reglamento de Revisión en vía administrativa que establece respectivamente:

“2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

(...)

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”

Para ello, el órgano gestor ha de retomar el mismo procedimiento, de tal manera que las actuaciones deben finalizar en el plazo que reste del mismo de acuerdo con la resolución del TEAC de 15 de marzo de 2015 (RG. 4203/2014), que recoge el Fundamento tercero de una resolución anterior del mismo TEAC de 27 de octubre de 2014 (RG. 00169/2011):

” Por lo tanto, en los casos de resoluciones administrativas que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto y sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula, acordando la retroacción de actuaciones, el órgano de aplicación de los tributos debe en primer lugar, dictar y notificar los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa -actos que se circunscriben a anular la liquidación impugnada, a ordenar la retroacción y a la devolución de garantías o importes ingresados, junto con la anulación, si existen, de los actos posteriores que traigan su causa del anulado - en el plazo máximo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Y una vez habiendo procedido así, el procedimiento reabierto por la orden de retroacción dada por la resolución o sentencia, debe continuar hasta su terminación (esto es hasta la notificación de la liquidación), disponiendo para ello los órganos de aplicación de los tributos con el plazo que restase del procedimiento cuya liquidación se anula, debiéndose deducir el tiempo transcurrido hasta el momento al que, habiéndose producido el vicio procedimental, se retrotrae el procedimiento “.

De este modo el plazo procedimental se reinicia una vez transcurrido el plazo de un mes previsto para la ejecución de la resolución, o desde que ésta (que se circunscribe a la anulación formal del acto inicialmente impugnado, así como a la anulación, en su caso, de todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y a la devolución de las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora) tenga lugar dentro del indicado plazo.

5º. En el presente caso, el procedimiento de derivación de responsabilidad se inició con comunicación notificada al reclamante el 20/07/2010 y se concluyó con la notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria el 19/01/2011 que motivó la reclamación 45/577/2011 y sus acumuladas.

Tras la estimación en parte por el TEAR de Castilla la Mancha de esta reclamación, notificada al reclamante el 14/10/2013, fue solicitada aclaración del fallo por la Oficina Recaudadora, conforme al artículo 68.4 Reglamento de Revisión en vía administrativa. La aclaración tuvo entrada en el Registro del órgano competente para su ejecución el 26/03/2014, señalando que debían retrotraerse las actuaciones del procedimiento de recaudación al momento de requerimiento de pago, para que pudiera beneficiarse el reclamante de las reducciones previstas para las sanciones en el artículo 188.3 LGT.

Obsérvese en el presente caso cómo la Oficina Recaudadora había apurado el plazo de seis meses de que dispone para dictar el acuerdo de derivación, sin otro plazo para la ejecución de la resolución que el mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento de Revisión en vía administrativa. Para la ejecución de este fallo, este Tribunal

había aclarado el momento de la retroacción del procedimiento, esto es el requerimiento al pago del acuerdo de derivación, por lo que sólo debía la Oficina Recaudadora notificar el derecho que ostentaba el reclamante a la reducción en el importe de las sanciones que componía el alcance de lo derivado conforme al 188.3 LGT. Habiendo entrado en su registro el 26/03/2014 no notifica la ejecución hasta el 21/05/2014 por lo que la resolución se notificó habiendo superado el plazo de un mes, y consecuentemente superando el plazo máximo para el procedimiento de derivación de responsabilidad.

Transcurrido un tiempo superior al plazo de seis meses fijado en el artículo 104 LGT para la resolución del procedimiento, debe entenderse que éste caducó, dado que no consta ni se justifica que hayan existido períodos de interrupción justificada o dilaciones no imputables a la Administración que deban excluirse del cómputo del plazo según lo dispuesto en el citado artículo 104 LGT.

Puesto que el órgano gestor ha incumplido el plazo máximo para notificar la resolución previsto en el artículo 104 de la Ley General Tributaria, se produce, en consecuencia, la caducidad del procedimiento, lo que determina que en el seno del procedimiento caducado no quepa (dado el carácter imperativo del precepto) más resolución que la declaración de la caducidad, lo que es causa de anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad.

6º. Dicha caducidad implica, a su vez, la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda, pues tal y como señala el artículo 104 LGT “las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción”, y en este caso nos encontramos –insistimos- ante unas actuaciones que, tras la retroacción acordada por esta sede, siguen perteneciendo al mismo procedimiento en que se dictó el inicial acuerdo de derivación, conforme indica el artículo 61.4, segundo párrafo del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007.

En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en Sentencia nº 544/2013 de 11/07/2013 (rec. 429/2009), donde en relación a un expediente de comprobación de valores y a unos hechos donde el TEAR estimó una inicial reclamación por falta de motivación el 26/10/05 y ordenó la retroacción de actuaciones, dando lugar a una nueva liquidación de 4/04/08, el TSJ atiende la petición de la parte recurrente, aceptando que “... ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, porque cuando se produjo la segunda liquidación había transcurrido más de seis meses, (más de dos años después), desde que el TEAR ordenó la retroacción de actuaciones en el procedimiento y nueva comprobación; demora no imputable al sujeto pasivo, y en consecuencia, los actos anteriores no produjeron el efecto interruptivo de la prescripción”.

Segundo.

Contra la resolución del TEAR dictada en el incidente de ejecución 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, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Formula la Directora recurrente, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1.- Para hacer su análisis de la caducidad el TEAR ha citado el criterio recogido en las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 27 de octubre de 2014 (RG 169/2011) y de 15 de marzo de 2015 (RG 4203/2014), pero estas resoluciones están referidas a reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra actos de liquidación de distintos impuestos, no contra actos de recaudación. Así, frente a lo que razona el TEAR, iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad mediante acuerdo notificado el día 20 de julio de 2010, el acuerdo de declaración de responsabilidad se notificó el 19 de enero de 2011, cumpliéndose por lo tanto el plazo aplicable de 6 meses de duración máxima del procedimiento, tal como regula el artículo 124.1 del RGR, sin que a las actuaciones que proceda hacer como consecuencia de la retroacción de actuaciones dictada en vía económico-administrativa o judicial les sea de aplicación ese mismo plazo. Por otra parte, el incumplimiento del plazo de 1 mes para la ejecución de las resoluciones económico-administrativas, regulado en el artículo 66.2 del RGRVA no produce caducidad alguna, por no estar así previsto en esta norma.

2.- Cita en apoyo de lo manifestado en el punto 1 anterior dos resoluciones del TEAC, de 25 de junio de 2015 (RG 2690/2012/50/IE) y de 17 de diciembre de 2015 (RG 3242/2012/51/IE).

La Directora recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio a fin de declarar que:

A) El artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, denominado “Plazo de las actuaciones inspectoras”, no es de aplicación a los procedimientos de recaudación.

B) El plazo para la conclusión de un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria es de 6 meses, según regula el artículo 124.1, párrafo tercero, del RGR, sin que ese plazo afecte a las actuaciones que proceda hacer como consecuencia de la retroacción de actuaciones que ordene hacer una resolución económico-administrativa.

C) El incumplimiento del plazo de 1 mes regulado en el artículo 66.2, párrafo primero, del RGRVA, para ejecutar una resolución económico-administrativa relativa a actos del procedimiento recaudatorio no produce caducidad, ni por sí mismo ni porque el período de incumplimiento pueda añadirse a otros aplicables al procedimiento anterior al propiamente económico-administrativo. Entre la notificación de una resolución económico-administrativa a la Administración tributaria para su cumplimiento y la ejecución de la resolución sólo es de aplicación el instituto de la prescripción.

Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) presentó alegaciones en el plazo concedido a tal fin en las que manifiesta su discrepancia con las fechas de notificación del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad y del acuerdo de declaración de responsabilidad apuntadas por la Directora recurrente.

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.

Analizada la resolución del TEAR recurrida que da lugar al criterio aquí debatido, este Tribunal Central debe comenzar reseñando que las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se circunscriben:

- A determinar si el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, denominado “Plazo de las actuaciones inspectoras”, resulta de aplicación a los procedimientos de recaudación.

- A determinar la incidencia que tiene respecto del plazo de finalización del procedimiento de declaración de responsabilidad, no cualquier orden de retroacción de actuaciones dictada por un órgano económico-administrativo, sino la concreta orden de retroacción de actuaciones dictada por un órgano económico-administrativo, con el fin de específico de permitir que el declarado responsable pueda acogerse a la reducción del artículo 188.3 de la LGT, en aquellos casos en los que resulte procedente la aplicación retroactiva del artículo 41.4 de la LGT en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Tercero.

El artículo 41 de la Ley 58/2003, General Tributaria, concerniente a la responsabilidad tributaria, contempla la posibilidad de que la ley configure como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. En su apartado 5 dispone que:

“5. Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá

adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios”.

Por su parte, el artículo 176 de la LGT establece:

Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria

“Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”.

Dispone el artículo 124.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR):

Artículo 124. Declaración de responsabilidad

“1. El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.

El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses”.

En cuanto a las consecuencias del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento de declaración de responsabilidad es necesario acudir al artículo 104 de la LGT, ubicado en el Capítulo II del Título III que recoge normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. Dispone este precepto:

Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa

“1. El **plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento**, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) **En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.**
- b) **En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.**

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

3. (.....)

4. **En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.**

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) **En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.**

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta Ley (.....)."

En el caso aquí examinado el procedimiento de declaración de responsabilidad se inició con la notificación del correspondiente acuerdo el 20 de julio de 2010. En su escrito de alegaciones al presente recurso extraordinario quien ostentó la condición de interesado en el incidente de ejecución manifiesta que fue la propia AEAT la que consideró que el inicio del procedimiento se produjo el 19 de julio de 2010. Así se desprende, en efecto, de lo dispuesto en la página 11 del acuerdo de declaración de responsabilidad dictado el 18 de enero de 2011, donde se señala[1]:

*Con respecto a las alegaciones presentadas en fecha 12 de enero de 2011, hay que señalar que **notificada en fecha 19 de julio de 2010, la comunicación de inicio del expediente de derivación de responsabilidad a Dña ... y a D. ..., el 22 de julio de 2010 compareció ante la Dependencia de Recaudación de Toledo, esta última persona solicitando la puesta de manifiesto del expediente incoado por la Inspección a la entidad cuyas deudas iban a ser objeto de derivación de responsabilidad, ya que según hace constar en las alegaciones presentadas desconocía totalmente que la entidad M SL hubiera sido objeto de actuaciones inspectoras . En fecha 27 de diciembre de 2010, se notificó a los interesados en el procedimiento el trámite de audiencia, indicándoles la puesta de manifiesto del expediente a fin de proceder al examen de la documentación y presentar alegaciones. Esta nueva puesta de manifiesto se refiere al mismo **procedimiento de derivación de responsabilidad que fue iniciado el 19 de julio de 2010**, y obedece al hecho de poner a disposición del presunto responsable la documentación por él solicitada.***

No obstante lo anterior, este Tribunal Central ha constatado a partir del acuse de recibo que obra en el expediente que la notificación del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad se produjo el 20 de julio de 2010.

Por lo que respecta a la fecha de notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad, según el TEAR y la Directora recurrente tuvo lugar el 19 de enero de 2011. Manifiesta asimismo el interesado en la resolución dictada en única instancia que fue posterior. Este Tribunal Central ha verificado igualmente del acuse de recibo obrante al expediente y queda acreditado que dicha notificación se produjo el 19 de enero de 2011.

Pues bien, a la vista de las fechas de inicio y terminación señaladas, es evidente que cuando se notificó el acuerdo de declaración de responsabilidad no se había superado el plazo de 6 meses contemplado en el artículo 124.1 del RGR.

Lo que sucede es que, impugnado dicho acuerdo, el TEAR lo anuló y ordenó la retroacción de actuaciones a fin de que se ofreciera al declarado responsable la reducción prevista para las sanciones en el artículo 188.3 de la LGT.

La Administración tributaria solicitó aclaración de fallo en los términos siguientes: *"Como quiera que en el caso que nos ocupa el acuerdo de declaración de responsabilidad recurrido incluía en su alcance el importe de las sanciones reducidas, no procede, según entiende esta Dependencia, la aplicación de la reducción del artículo 188.1.b de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es por esto que **se solicita de ese Tribunal Económico Administrativo Regional aclaración en relación a la correcta ejecución de la resolución referida, en el sentido de sí, efectivamente, procede anular el acuerdo de declaración de responsabilidad o, en caso contrario, es suficiente retrotraer actuaciones a efecto de ofrecer al interesado la reducción prevista en el artículo 188.3 de la citada Ley 58/2003, General Tributaria.**"*

El TEAR dictó resolución aclaratoria en la que señaló que el fallo de la resolución nº 45/00577/2011 y acumulada debe entenderse en el sentido ordenado por la doctrina del TEAC, es decir, de únicamente retrotraer las actuaciones al momento del requerimiento de pago. Esa doctrina del TEAC estaba constituida –así lo indica la resolución cuyo fallo es objeto de aclaración- por dos resoluciones de 6 de junio de 2013 (RG 1704/2011 y 1974/2011). En este sentido, debe recordarse lo que la resolución RG 1704/2011 estableció al respecto:

Segundo.

La cuestión planteada consiste, en último término, en determinar si es o no ajustado a Derecho el acuerdo de declaración de responsabilidad de fecha 1 de abril de 2009 en cuyo alcance se incluyen sanciones impuestas al deudor principal por la comisión de infracciones tributarias, no habiendo prestado su conformidad.

El apartado 4 del artículo 41 de la LGT de 2003, según su modificación 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.

Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley”

Por otro lado, el artículo 10. 2 de la misma LGT de 2003, 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”.

Tercero.

Con carácter previo al examen de cualquier otra cuestión, es preciso valorar las consecuencias de la nueva normativa, en cuanto que su aplicación con carácter retroactivo, pueda tener sobre el acuerdo aquí impugnado.

El indicado principio de retroactividad de las normas reguladoras del régimen de las infracciones y sanciones tributarias (del citado artículo 10.2 de la LGT de 2003) impone que deba aplicarse con carácter retroactivo la norma reguladora del régimen de infracciones y sanciones tributarias cuya aplicación resulte más favorable, con la sola condición de que el acto sobre el que la misma deba aplicarse carezca de firmeza.

El acuerdo de declaración de responsabilidad impugnada, en su alcance incluye sanciones impuestas al deudor principal, como hemos señalado, carece de firmeza y, además, al contemplarse la posibilidad de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b, así como la prevista en el artículo 188.3 de la LGT de 2003 por el responsable, resulta más favorable para el interesado, por lo que es preciso adoptar las medidas oportunas para que su aplicación retroactiva se haga efectiva.

La aplicación de la reducción contemplada en el artículo 188.1.b) exige sin embargo (así se concreta en el artículo 41.4 en su nueva redacción) que el interesado, a la vista de la propuesta de declaración de responsabilidad, preste, previo ofrecimiento que a tal objeto ha de hacerle la Administración, conformidad con la misma, tanto en cuanto a la procedencia de la declaración de responsabilidad como en cuanto a las liquidaciones a que esta alcance, de manera que la reducción que sobre la base de dicha prestación de conformidad, caso de producirse, le sea aplicada, le será exigida sin más trámite en el caso de que interponga cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad tanto si este se funda en la improcedencia de la declaración de responsabilidad como si se funda en la improcedencia de las liquidaciones a que la misma alcanza, esto es, tanto si se impugna, como señala el artículo 174.5 de la LGT de 2003, el “presupuesto de hecho habilitante” de la declaración de responsabilidad como si se impugnan “las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto”.

Por su parte, la reducción que se contempla en el artículo 188.3 de la misma Ley (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: 1º) el pago total de la sanción en periodo voluntario o en los plazos del aplazamiento o fraccionamiento concedido con las garantías previstas en la propia norma, y 2º) que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación ni contra la sanción.

Estando condicionada, en la generalidad de los casos, la aplicación acumulativa de las reducciones anteriormente mencionadas (30% y 25%), a la no interposición de recurso o reclamación alguno contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, es obvio que no cabe su aplicación automática a los acuerdos de declaración de responsabilidad que se encuentran 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).

Cuarto.

Por otra parte, como antes se apuntó, ninguna disposición de derecho transitorio ofrece la LGT de 2003, en su nueva redacción dada por la Ley 7/2012, que establezca la forma de proceder en estos casos. En tales condiciones, este Tribunal considera que, siendo inexcusable la aplicación a los actos carentes de firmeza de las disposiciones que regulen 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 (única posibilidad que ofrece para un pronunciamiento como el que aquí se dicta el artículo 239.3 de la LGT de 2003), anular el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado y ordenar la retroacción de las actuaciones al momento que en la Ley se señala (el de la propuesta de declaración de responsabilidad), al objeto de que por el órgano responsable de la tramitación de dicho procedimiento se proceda a dar aplicación a lo establecido en el artículo 41.4 ofreciendo al interesado la posibilidad de prestar conformidad a la declaración de responsabilidad al objeto de obtener la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de la Ley (30%) respecto de aquellas sanciones susceptibles de beneficiarse de dicha reducción (sanciones del artículo 191 a 197 de la LGT de 2003) y dictando (tras la instrucción que resulte oportuna) acuerdo de declaración de responsabilidad que excluya o no del alcance de la responsabilidad dicha reducción del artículo 188.1.b).

Asimismo, la Oficina Gestora, en el acuerdo de responsabilidad advertirá al responsable de la posibilidad de la reducción del artículo 188.3 de la LGT de 2003 (del 25%), si efectúa su pago en periodo voluntario y no interpone reclamación o recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad.

Cuestión distinta es que el deudor principal hubiera dado conformidad a las liquidaciones ya que en este caso el alcance de la declaración incluiría las sanciones reducidas, por lo que no sería necesario anular el acuerdo de declaración de responsabilidad al no proceder la aplicación del artículo 188.1.b de la LGT 2003, sino únicamente retrotraer la actuación a efecto de ofrecer al interesado la reducción prevista en el artículo 188.3 de la citada LGT 2003.

Esta doctrina ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de octubre de 2015 (Rec. casación 3502/2013).

De la doctrina expuesta se infiere con claridad que en el supuesto aquí examinado en el que el deudor principal había dado su conformidad a las liquidaciones no resultaba necesario anular el acuerdo de declaración de responsabilidad sino únicamente retrotraer la actuación para ofrecer al interesado la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT. Así pues, la aclaración del TEAR debe interpretarse, conforme a la doctrina expuesta, en el sentido

de que no procedía la anulación del acuerdo de declaración de responsabilidad pese al tenor literal empleado en la parte dispositiva del fallo.

El TEAR señala, en definitiva, que las actuaciones han de retrotraerse al momento del requerimiento de pago, por lo que sólo debía la Administración notificar al reclamante el derecho a la reducción en el importe de las sanciones que componía el alcance de lo derivado conforme al 188.3 LGT

El TEAR resuelve la cuestión debatida a partir de la doctrina de este Tribunal Central recogida en las resoluciones de 27 de octubre de 2014 (RG 169/2011) y de 12 de marzo de 2015 (RG 4203/2014).

La primera de las resoluciones citadas de este TEAC ya da respuesta a la primera de las peticiones de unificación de criterio que formula la Directora recurrente, pues ya entonces se concluyó que en los procedimientos de aplicación de los tributos sujetos a caducidad, no cabe la aplicación analógica del artículo 150.5 de la LGT. Así, dispone la primera de las resoluciones citadas:

Tercero.

(...)

Para comenzar es necesario puntualizar, que, **a diferencia del procedimiento inspector -para el cual la Ley General Tributaria dedica específicamente a esta cuestión la regla especial del apartado 5 del artículo 150, fijando el plazo máximo en que debe concluir el procedimiento de inspección en caso de que una resolución o sentencia ordenen la retroacción-, no existe una norma que vaya referida a ese mismo supuesto en el caso de los procedimientos de gestión tributaria.** Este Tribunal Central estima que no es susceptible de aplicación analógica el artículo 150.5 de la LGT a los procedimientos de gestión tributaria, por varias razones que a continuación se exponen: en primer lugar, porque aún cuando este precepto no tiene por qué ser objeto de interpretación restrictiva, se encuentra ubicado sistemáticamente no entre las normas comunes a los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos sino, bien al contrario, dentro de un precepto referido exclusivamente a las actuaciones inspectoras y no de otra índole; en segundo término, porque en sede de procedimiento inspector no existe caducidad y por lo tanto son diferentes en los procedimientos de gestión los efectos jurídicos que nuestro ordenamiento anuda al incumplimiento del plazo máximo de duración; y en tercer lugar, porque carecería de lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses, plazo éste que coincidiría con el plazo máximo que inicialmente tenía la Administración para llevar a cabo el procedimiento, por contraposición a lo prevenido para la retroacción en caso de procedimiento inspector, donde el legislador prevé un posible plazo máximo adicional para la retroacción (de seis meses) para un procedimiento que tiene una duración inicial prevista de al menos el doble (doce, o incluso veinticuatro meses en los que antes de la retroacción se hubiera acordado en el procedimiento la ampliación).

En la presente unificación de criterio no puede perderse de vista, conforme a lo señalado por el TEAR en su aclaración del fallo (coincidente con la doctrina de este Tribunal Central contenida en las resoluciones de 6 de junio de 2013, RG 1704/2011 y 1974/2011), que en el supuesto examinado la resolución económico-administrativa no anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad que ponía fin al procedimiento. Dicho acuerdo conservaba plenamente, por tanto, su validez. Tampoco cuestiona el TEAR la validez del acto de notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad en cuanto acto por el que se ponía en conocimiento del interesado la terminación del procedimiento de declaración de responsabilidad. Cuando la resolución de este Tribunal Central de 6 de junio de 2013 (RG 1704/2011), a la que remite el TEAR, habla de “retrotraer la actuación a efecto de ofrecer al interesado la reducción prevista en el artículo 188.3 de la citada LGT 2003”, no está ordenando –como el término “retroacción” parece sugerir- la reapertura del procedimiento de declaración de responsabilidad para subsanar un vicio formal que en él hubiera concurrido y para, seguidamente, finalizar las actuaciones que, como consecuencia de la retroacción, habían quedado sin terminar. Por el contrario, la resolución citada da por terminado y notificado el procedimiento de declaración de responsabilidad y se limita a exigir que se le notifique al interesado un nuevo plazo de ingreso con la posibilidad de la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT.

Dicho con otras palabras, la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad supuso en su momento: (i) la finalización del procedimiento de declaración de responsabilidad y (ii) la apertura del plazo de ingreso de la deuda derivada. Pues bien, la orden de “retroacción” se refiere únicamente a este segundo efecto de la notificación, obligando a que dicho plazo de ingreso se conceda de nuevo, pero en nada afecta a la finalización del procedimiento, que ha de tenerse por terminado, sin que se oponga a esta última afirmación el hecho de que se

notifique nuevamente el acuerdo de derivación de responsabilidad -cuya validez se mantiene-, pues tal notificación se hace a los solos efectos de identificar la deuda (sanción) a la que afecta el nuevo plazo de ingreso. En puridad, para ejecutar la orden de retroacción no sería necesario notificar nuevamente el mismo acuerdo de declaración de responsabilidad sino simplemente una comunicación en la que identificando dicho acuerdo se concediera al interesado un nuevo plazo de ingreso.

Tal conclusión se colige igualmente de la resolución de este Tribunal Central de 27 de febrero de 2014 (RG 39/2014), dictada en unificación de criterio, en la que dijimos:

*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 (...).***

Por los motivos expuestos no es de aplicación al supuesto aquí examinado la doctrina contenida en las resoluciones de 27 de octubre de 2014 (RG 169/2011) y de 12 de marzo de 2015 (RG 4203/2014) invocadas por el TEAR.

Así las cosas, en el supuesto analizado que da lugar al criterio discutido en el presente recurso extraordinario, el órgano de aplicación de los tributos inició el procedimiento de declaración de responsabilidad el 20 de julio de 2010 y lo finalizó el 19 de enero de 2011 con la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad, por lo que no se superó el plazo máximo de seis meses y no se incurrió, por tanto, en caducidad.

El criterio expuesto es precisamente el que se infiere de las resoluciones de este Tribunal Central que la Directora recurrente cita en apoyo de su postura, resoluciones de 25 de junio de 2015 (RG 2690/2012/50/IE) y de 17 de diciembre de 2015 (RG 3242/2012/51/IE). Ambas resoluciones se refieren, en efecto, a incidentes de ejecución concernientes a acuerdos de declaración de responsabilidad subsidiaria en cuyo alcance se incluían también sanciones respecto de las cuales el deudor principal había manifestado su conformidad con las liquidaciones de que traían causa. En ambos casos el TEAC aplicó la doctrina contenida en las resoluciones de 6 de junio de 2013 (RG 1704/2011 y 1974/2011) expuesta más arriba y manteniendo los acuerdos de declaración de responsabilidad ordenó su retroacción al momento del requerimiento de pago a efectos de que el declarado responsable pudiera optar por la reducción (del 25% de las sanciones) del artículo 188.3 de la LGT.

Por lo expuesto,

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 AEAT**,

ACUERDA:

ESTIMARLO EN PARTE, unificando criterio en el sentido siguiente:

La ejecución de una resolución económico-administrativa que estima en parte la reclamación o recurso frente al acuerdo de declaración de responsabilidad acordando la retroacción de actuaciones con el fin de permitir por la aplicación retroactiva del artículo 41.4 de la LGT en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que el declarado responsable pueda acogerse a la reducción del artículo 188.3 de la LGT, no conlleva la reapertura del procedimiento de declaración de responsabilidad, no debiendo anularse por tanto el acuerdo de derivación de responsabilidad, consistiendo pues la ejecución de la resolución económico-administrativa en la notificación de un

nuevo requerimiento de pago a efectos de que el declarado responsable pueda optar por la reducción (del 25% de las sanciones) del artículo 188.3 de la LGT.

[1] La negrita es nuestra

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.