

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073028

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de marzo de 2019

Sección 3.^a

R.G. 6696/2018

SUMARIO:

El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Derivación de la responsabilidad. En el caso analizado nos encontramos ante la ejecución de una resolución económico-administrativa que ordena la retroacción de las actuaciones al momento anterior al de dictarse la propuesta de derivación de responsabilidad para que la interesada, a través del trámite de la conformidad, pueda beneficiarse de las reducciones de las sanciones incluidas en el alcance de acuerdo con el 41.4 Ley 58/2003 (LGT). Pues bien, en lo relativo a la duración del procedimiento de declaración de responsabilidad no existe duda en que ésta es de seis meses, pues así lo dispone expresamente el art. 124 del RD 939/2005 (RGR), norma que al no tener rango legal respeta el plazo máximo establecido por el art. 104.1 de la Ley 58/2003 (LGT). Dicho plazo se cuenta, a juicio del Tribunal Central, a partir de la misma fecha en que se inicia el plazo de un mes previsto en el art. 66.2 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), es decir desde la fecha en que la resolución tiene entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Así, el inicio del cómputo del plazo máximo para resolver del que dispone la Administración, se inicia cuando se practica la notificación del acuerdo de inicio de actuaciones, finalizando dicho cómputo con la notificación de la resolución que pone fin al procedimiento. El incumplimiento de dicho plazo produce la caducidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 104, 123, 150, 237 y 239.

RD 939/2005 (RGR), art. 124.

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

Ley 29/1998 (LJCA), art. 104.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Andalucía de fecha 29 de mayo de 2018 que resolvía la reclamación económico administrativa 18/02431/2016, promovida por **X, S.A.** en asunto relativo a acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 5 de marzo de 2009 la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), dictó un acuerdo por el que, al amparo del artículo 72 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante ALGT), declaraba a **X, S.A.**, con NIF: ... responsable subsidiaria de las deudas tributarias contraídas por la mercantil **Z, SA**, por sucesión en el ejercicio de su actividad. La deudas y sanciones derivadas ascendían a 1.207.339,37 euros y correspondían a la liquidación practicada por la Inspección, del concepto Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2000, y a la sanción que se impuso sobre su base, por la comisión de infracción tributaria grave, por importe de 551.729,13 euros. El acuerdo fue notificado el 25 de marzo de 2009. Dicho procedimiento se había iniciado mediante comunicación notificada el 7 de noviembre de 2008.

Segundo.-

Contra el referido acuerdo se interpuso por **X, S.A.** la reclamación económico administrativa 41/06295/2009 ante el TEAR de Andalucía, que dictó resolución el 28 de junio de 2012, en sentido desestimatorio.

Esta resolución fue impugnada ante este Tribunal Central, en el recurso de alzada 00/00192/2013, recayendo en fecha 27 de marzo de 2014 resolución por la que se acordó estimarlo en parte, "anulando el acuerdo de derivación de responsabilidad impugnado y ordenando se proceda conforme se dispone en el Fundamento de Derecho Cuarto de la presente resolución"

El citado Fundamento Derecho CUARTO, este Tribunal señaló:

"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 en cuya exigencia de pago se indique la minoración que en si caso corresponda por aplicación 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.

Con lo anterior, en absoluto considera este Tribunal que la inclusión en el alcance de una declaración de responsabilidad de deudas derivadas de sanciones tributarias confiera al procedimiento de declaración de responsabilidad un carácter sancionador. Simplemente concurre en este punto una norma incluida en el régimen de infracciones y sanciones tributarias que es aplicable a un obligado tributario responsable de cumplir con la obligación tributaria derivada de la comisión del presupuesto de hecho de la responsabilidad, es decir, obligado al pago del importe en que se han cuantificado unas sanciones tributarias impuestas a otra persona, concretamente al deudor principal, responsabilidad que deriva no de haber cometido el tipo de la infracción (por lo que no es sancionado el responsable) sino de haber incurrido en el presupuesto de hecho de la responsabilidad (de donde precisamente deriva su responsabilidad). No obstante, dado que en la determinación de uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria del responsable, esto es, del importe a pagar consecuencia de haber incurrido en el presupuesto de hecho de la responsabilidad, es aplicable una norma contenida en el régimen de infracciones y sanciones, esta debe ser aplicada con carácter retroactivo al carecer el acto de firmeza en aplicación de lo previsto en el precitado artículo 10.2 de la LGT de 2003.

En este sentido, cabe recordar que la Exposición de motivos de la Ley 7/2012 señala que:

"Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor.

Entre las modificaciones que pretenden significar tal situación jurídica, dentro del régimen jurídico sancionador se establece un sistema de reducción de las sanciones a imponer por conformidad y pronto pago. En relación con la reducción de conformidad, en caso de concurrencia de una situación de responsabilidad respecto de la sanción, se modifica la norma para ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad. Asimismo, se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda".

Tercero.-

En ejecución de nuestra resolución, que tuvo entrada en el órgano gestor de la Administración el 6 de agosto de 2014, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, en fecha 2 de octubre de 2014, notificó a la entidad reclamante "Propuesta de acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria, por sucesión del artículo 72 de la Ley General Tributaria 230/1963, con trámite de puesta de manifiesto y de conformidad".

Cuarto.-

El 21 de octubre de 2014 la que fue interesada en la reclamación, presentó escrito solicitando la puesta de manifiesto del expediente de inspección y de recaudación del obligado principal, a lo que la Administración respondió que en el acuerdo de inicio de derivación, se incluyó toda la información necesaria para su acceso al expediente de la derivación de forma electrónica; asimismo se concedió la apertura de un plazo de quince días para formulación de alegaciones, lo que se notificó el 15 de octubre de 2014.

El 21 de octubre de 2014 la sociedad reclamante presentó escrito conteniendo las alegaciones que consideró pertinentes a su derecho.

Quinto.-

El 11 de marzo de 2015 la citada Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT dictó acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria por sucesión de actividad, a tenor del artículo 72 de la ALGT, declarando a **X S.A.** responsable subsidiaria del pago de las deudas y sanciones tributarias contraídas por la empresa **Z S.A.**, en el ejercicio de su actividad, que asciende a 1.517.573,82 euros (1.284.712,40 euros aplicando reducciones), incluyendo las siguientes liquidaciones:

A0...4 del concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, Actas de Inspección 2000, por importe de 1.027339,37 euros y **A04...5** del concepto sanción tributaria del IVA 2000, por importe de 551.729,13 euros, al que se aplicó un ingreso por importe de 61.494,68 euros, quedando en consecuencia un importe pendiente de 490.234,45 euros, y tras la aplicación de las reducciones del 30% mas el 25%, que asciende a 232.861,30 euros, resultó un importe pendiente en esta última liquidación, de 257.373,09 euros.

Sexto.-

No siendo de su conformidad el acuerdo de derivación, que le fue notificado el 11 de marzo de 2015, **X, S.A.** interpuso recurso de reposición, que fue resuelto y desestimado, por resolución dictada el 19 de mayo de 2015.

Séptimo.-

No estando de acuerdo con la resolución del recurso de reposición, que le fue notificado el 21 de mayo de 2015, la sociedad interpuso el día 27 siguiente reclamación económico administrativa ante el TEAR de Andalucía, que se ha seguido con el número 18/02431/2016, donde la interesada se oponía a la derivación aduciendo, en síntesis, la caducidad del expediente de derivación de responsabilidad, la prescripción de la responsabilidad de la acción frente a la responsable, ausencia de sucesión en los términos del artículo 72 de la ALGT, la improcedencia de la derivación de responsabilidad por sanciones impuestas a la deudora principal, de conformidad con el artículo

37.3 de la ALGT, que el importe aplicado a la sanción por ingreso se aplique a la liquidación, y por último muestra su disconformidad con el expediente de inspección seguido contra **Z S.A.**, al concluir que las dilaciones imputables al contribuyente no deben ser tenidas en cuenta, a los efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector, pues según sentencia del Tribunal Supremo, es necesario que esta falta de aportación impida el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Octavo.-

El 29 de mayo de 2018, el TEAR de Andalucía, ESTIMO la reclamación de la interesada, anulando el acto impugnado, señalando en sus FUNDAMENTOS DE DERECHO.

"SEXTO.- Centrándonos en el caso que nos ocupa, la resolución del TEAC de fecha 27 de marzo de 2014 fue remitida por la sede de Sevilla del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía a la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT para su debido cumplimiento, teniendo entrada en dicha Dependencia el día 6 de agosto de 2014, con la consiguiente reanudación, un mes más tarde, del plazo para la conclusión del procedimiento derivatorio. Por tanto, no podemos sino concluir que cuando el 11 de marzo de 2015 se dictó y notificó a la sociedad reclamante el acuerdo que puso fin al procedimiento, estaba rebasado no sólo el plazo que restaba por consumir del procedimiento de declaración de responsabilidad iniciado el 7 de noviembre de 2008 ¿no puede olvidarse que el TEAC repuso las actuaciones al trámite de la propuesta de declaración de responsabilidad, trámite distinto y necesariamente posterior al acuerdo de inicio del procedimiento- sino incluso el plazo íntegro de seis meses establecido en el art. 124 del Reglamento General de Recaudación.

SÉPTIMO.- Consecuentemente con lo expuesto, debe ser acogida la pretensión del reclamante, debiendo declararse la caducidad del procedimiento de declaración de responsabilidad iniciado el 23 de octubre de 2008 mediante acuerdo notificado el 7 de noviembre de 2008, con las consecuencias que de ello se derivan conforme a lo establecido en el art. 104.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en especial la conservación de la validez y eficacia de las actuaciones realizadas para otros procedimientos que pudieran, en su caso, iniciarse de no haber sobrevenido la prescripción, para lo que deberá tenerse en cuenta que el procedimiento es único y que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción, si bien el art. 68.8 de la propia ley establece causas de interrupción del cómputo de la prescripción específicas para los supuestos de responsabilidad tributaria."

Noveno.-

Disconforme con la resolución del TEAR de Andalucía, que le fue notificada el 13 de junio de 2018, el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso el 13 de julio siguiente, el presente recurso de alzada, donde, así mismo, se interesaba la suspensión de la resolución impugnada, y donde se acompañaba informe del órgano de recaudación a los efectos de lo previsto en el artículo 241.3 de la LGT de 2003.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, estas fueron formuladas el 29 de agosto de 2018, donde el órgano de la Administración aducía, en síntesis:

-Inaplicabilidad del artículo 150.7 (antiguo 150.5) de la LGT de 2003, por tratarse de un procedimiento recaudatorio. La nueva declaración de responsabilidad debe entenderse incardiada dentro de la ejecución de la resolución del TEAC, y por ello resultar de aplicación el artículo 66.2 del RGRVA, no estando previsto legalmente que el retraso en el cumplimiento del plazo de un mes para la ejecución lleve aparejada o le fuera aplicable declaración de caducidad. El órgano de la Administración señala en su apoyo diversas resoluciones de este Tribunal Central.

Décimo.-

Por el TEAR de Andalucía se dio traslado a X, S.A. del recurso de alzada del Departamento de Recaudación, al objeto de que formulase las alegaciones que considerase oportunas, siendo éstas expuestas en escrito presentado el 25 de octubre de 2018, aduciendo, en síntesis:

-En Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de Octubre de 2017 (recurso 572/2017), dictada en el marco del nuevo recurso de interés casacional, se distingue entre la anulación de un acto originario por razones materiales, supuesto en el que deben desplegarse los efectos de los apartados 2 y 3 del artículo 66 del RGRVA, de aquellos supuestos en los que la retroacción se produce por razones de forma, supuesto en el que el plazo del artículo 66.2 del RGRVA carece de operatividad, pues de la dicción literal del artículo 66.4 del RGRVA se desprende la inaplicación de dicho plazo.

El Tribunal Supremo analiza cual es plazo del que dispone la Administración para, tras retrotraer actuaciones y reproducir el procedimiento, notificar la nueva liquidación y dar por finalizada su tarea ya sin las carencias formales que terminan la anulación de la primera, si el previsto en el artículo 104 de la LGT o, por analogía, el contemplado en el actual 150.7 de la LGT (antes artículo 150.5), concluyendo que la norma a tomar en consideración para determinar en los procedimientos de gestión el plazo en el que la Administración debe notificar la nueva liquidación tributaria es del artículo 104.1 LGT, siendo el dies a quo de ese plazo aquel en el que se comunica al órgano competente para llevar a puro y debido efecto la resolución anulatoria de retroacción de actuaciones. Y el dies ad quem es aquel en que se notifique la resolución que pone fin del procedimiento de gestión.

En aplicación de los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, la AEAT disponía de 6 meses para resolver el procedimiento de declaración de responsabilidad a contar desde el 6 de agosto de 2014, por lo que a la fecha de notificación del acuerdo, se había rebasado el plazo de seis meses, produciéndose la caducidad del procedimiento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

El ajuste a derecho de la Resolución del TEAR de Andalucía impugnada, y en especial determinar si se ha producido la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad.

Tercero.-

En lo relativo a los plazos de resolución en los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone el artículo 104.1 de la LGT de 2003:

"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."

En el presente caso, la duración del un procedimiento de declaración de responsabilidad está establecido en el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación, (en adelante RGR) aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, es decir, antes de la modificación operada por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, establecía:

"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."

Por otra parte, y en lo que se refiere a la resolución de los órganos económico administrativos, el artículo 239.3 de la LGT de 2003, en su redacción vigente hasta el 11 de octubre de 2015, es decir, antes de la modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, preceptuaba:

"La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal."

En desarrollo de la norma anterior, y en lo referente a la ejecución de las resoluciones de dichos órganos, el artículo 66 del RGRVA, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, es decir, antes de la modificación operada por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, disponía en lo que aquí interesa:

"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.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

(...)

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."

De la normativa trascrita, y en lo relativo a la duración del procedimiento de declaración de responsabilidad no existe duda en que ésta es de seis meses, pues así lo dispone expresamente el artículo 124 del RGR, norma que al no tener rango legal respeta el plazo máximo establecido por el artículo 104.1 de la LGT de 2003.

En dicho procedimiento, el inicio del cómputo del plazo máximo para resolver del que dispone la Administración, se inicia cuando se practica la notificación del acuerdo de inicio de actuaciones, finalizando dicho cómputo con la notificación de la resolución que pone fin al procedimiento.

Cuarto.-

Trasladado al presente caso, y de la documentación que obra en el expediente, se deduce que el procedimiento se inició el 7 de noviembre de 2008, finalizando el 25 de marzo de 2009 mediante la notificación de la resolución del acuerdo de derivación. No obstante lo anterior, y toda vez que, tras la desestimación de la pertinente reclamación económico administrativa ante el TEAR de Andalucía, la interesada interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Central (R.G.:00/00192/2013), en el momento en el que este Tribunal iba a dictar Resolución, había entrado en vigor la Ley 7/2012, por lo que al no ser firme el acto impugnado, debía darse la oportunidad a la sociedad interesada de, en caso de prestar conformidad a la derivación y a las liquidaciones y sanciones incluidas en su alcance, beneficiarse de la reducción del importe de las sanciones incluidas en la derivación, y puesto que no existía norma transitoria alguna, este Tribunal, en el uso de las facultades del artículo 237 de la LGT de 2003, acordó estimar en parte el recurso de la interesada, anulando la resolución impugnada, ordenando la retroacción de las actuaciones al momento anterior al de dictarse la propuesta de derivación, para que de esta manera, la interesada, a través del trámite de conformidad, pudiera beneficiarse de las reducciones en las sanciones incluidas en el alcance, tal y como preveía la nueva redacción del artículo 41.4 de la LGT de 2003, introducida por la ya citada Ley 7/2012.

Nuestra Resolución ordenando la retroacción tuvo entrada en el órgano gestor de la Administración el 6 de agosto de 2014, y tras la notificación de la propuesta de resolución el 2 de octubre de 2014, dictó y notificó resolución declarando la responsabilidad el 11 de marzo de 2015, por lo que la cuestión litigiosa que debe abordar este Tribunal Central es determinar cuando debe entenderse reanudado nuevamente el procedimiento de derivación, si el 2 de octubre de 2014 como entiende la Administración, o el 6 de agosto de 2014 como entiende la que fue interesada en la Reclamación.

Quinto.-

En nuestra reciente Resolución de fecha 13 de noviembre de 2018 (R.G.: 00/07558/2015), donde se reiteraba el criterio contenido en la Resolución de 6 de noviembre de 2018 (R.G.: 00/06709/2014), este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse sobre una cuestión análoga a la que es objeto de controversia. En la primera de dichas Resoluciones, señalábamos en nuestro Fundamento de Derecho QUINTO:

"QUINTO.- Cabe recordar que en las estimaciones parciales por razones de fondo, el Tribunal Supremo a partir de la sentencia de 30 de enero de 2015 (recurso de casación 1198/2013) ha aplicado cuando se trata de actuaciones inspectoras el plazo, como máximo, de 6 meses del artículo 150.5 de la LGT (actual artículo 150.7 de la LGT tras la reforma de la Ley 34/2015) y no el plazo de un mes del artículo 66.2 del RGRVA. En la misma línea se han pronunciado posteriores sentencias del Tribunal Supremo, como la de 4 de marzo de 2015 (recurso 1295/2013), 14 de mayo de 2015 (recurso 2443/2013), 18 de junio de 2015 (recurso 3531/2014) ó 26 de noviembre de 2015 (recurso 4031/2013). Este Tribunal Central ha aplicado esta jurisprudencia a partir de la resolución de 10 de septiembre de 2015 (R.G. 06864/2013).

Sin embargo, en el caso concreto no se trata de actuaciones inspectoras, sino de un procedimiento de gestión tributaria, por lo que no resulta aplicable la citada jurisprudencia. En efecto, este Tribunal Central ha concluido la imposibilidad de aplicación analógica del artículo 150.5 de la LGT a los procedimientos de gestión tributaria y la aplicación del plazo de un mes previsto en artículo 66.2 del RGRVA, entre otras en las resoluciones de 3 de noviembre de 2016 (R.G. 01365/2012) ó 5 de julio de 2017 (R.G. 04553/2009/50).

El Tribunal Supremo en la Sentencia de 31 de octubre de 2017 (recurso 572/2017) señala que el artículo 150.5 LGT constituye un precepto específico para los procedimientos de inspección, que excepciona para esa clase de procedimientos la normativa común prevista para todos los procedimientos y actuaciones tributarias en el artículo 104.1 LGT. Por ello, sería forzar la voluntad del legislador, yendo más allá de lo que permite la analogía como técnica de integración normativa, extender al régimen general de duración de las actuaciones tributarias (artículo 104.1 LGT) una norma especial (el artículo 150.5 LGT) prevista para un tipo singular de procedimiento que el propio legislador ha querido sustraer del mismo. El mismo Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de enero de 2018 (recurso 1094/2017 casación L.O. 7/2015) establece:

"1º) El artículo 150.5 LGT (en la actualidad, artículo 150.7) no se aplica para la adopción de una nueva resolución en sustitución de la que, poniendo fin a un procedimiento de gestión tributaria, fue anulada por un órgano de revisión económico-administrativa debido a sus defectos sustantivos, materiales o de fondo.

2º) Anulada una resolución tributaria en la vía económico-administrativa por motivos sustantivos, materiales o de fondo, la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA, apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT]".

El Tribunal Supremo, no se pronuncia expresamente en la citada sentencia de 2018 sobre los efectos de la notificación del acto de ejecución cuando excede el plazo de un mes, pero se había pronunciado en la sentencia de 30 de junio de 2004 (recurso 39/2003 casación en interés de la ley), interpretando el previo artículo 110 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, señalando que no es un plazo de caducidad, sin que su incumplimiento conlleve más efectos que los de una irregularidad formal carente de consecuencias prescriptivas, según subrayó la sentencia de 2 de junio de 2011 (recurso 175/2007). Esta interpretación ha sido reiterada en la sentencia de 20 de marzo de 2012 (recurso 3880/2011).

Ahora bien, tanto la previa doctrina de este Tribunal Central, como la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se refieren a casos en que la ejecución de una previa resolución económico-administrativa o resolución judicial que estima parcialmente por motivos de fondo o sustantivos, no requiere tramitar diligencia alguna, es decir se trata de situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa o en la sentencia. En este caso concreto, la Administración realiza determinadas actuaciones consistentes en otorgar trámite de vista y audiencia al interesado, así como la recepción de alegaciones expuestas por la entidad en relación con la liquidación; solicitud de informe a la asesoría jurídica y emisión del Informe Jurídico por la Jefatura del Area Jurídico y Patrimonial; emisión de informe técnico por el Jefe del Area de Vertidos, finalizando con la emisión y notificación de la liquidación resultante.

Estas actuaciones complementarias no suponen una retroacción en el previo procedimiento de gestión, prevista únicamente para la estimación en parte por defectos formales que disminuyan las posibilidades de defensa del reclamante, ni tampoco el inicio de un nuevo procedimiento de gestión, previsto cuando se ha producido la estimación total pero no ha prescrito el derecho a iniciar un nuevo procedimiento. Se trata de actuaciones, en este caso de gestión tributaria, realizadas en cumplimiento de la citada sentencia.

En el caso concreto, las actuaciones complementarias de la ejecución, ya expuestas se han extendido de forma excesiva, pues desde la notificación de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 16 de junio de 2011, a la Confederación Hidrográfica el 28 de octubre del 2011 hasta la notificación de la liquidación de 15 de mayo de 12 (liquidación 3) el 28 de mayo de 2012, han transcurrido más de seis meses. Ni la LGT, ni el RGRVA, ni tampoco la previa doctrina de este Tribunal Central o la jurisprudencia del Tribunal Supremo se refieren a que exista un plazo distinto del plazo de dos meses del artículo 104.2 de la LJCA en el caso de ejecución de resoluciones judiciales, pero este Tribunal Central considera que no resulta lógico que las actuaciones complementarias relacionadas con la ejecución tenga como único límite el plazo de prescripción, sobre todo teniendo en cuenta lo que establece la jurisprudencia del Tribunal Supremo para los procedimientos inspectores.

En efecto, la citada jurisprudencia considera que el plazo máximo de que dispone la Inspección para la ejecución de la resolución será de 6 meses, conforme a lo establecido en el artículo 150.5 LGT, cuyo cómputo comenzaría desde que la resolución tuvo entrada en el Registro del órgano competente para su ejecución.

Llegados a este punto, nos encontramos con que por vía jurisprudencial se ha establecido un plazo máximo de 6 meses en caso de ejecuciones de resoluciones o sentencias estimatorias en parte por razones de fondo que hayan de ser llevadas a cabo por órganos inspectores. Sin embargo, nada se ha dicho en supuestos como el que nos ocupa, en que la ejecución debe ser realizada por un órgano gestor, que no se sujeta al mandato del artículo 150 de la LGT, pero en los que en la ejecución se han realizado actuaciones complementarias.

No obstante, el razonamiento que expone el Tribunal Supremo para la Inspección debiera ser aplicable asimismo a supuestos de ejecución por parte de órganos gestores, al señalar que resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo se entienda que la administración está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior.

Así las cosas, parece evidente que, si admitimos que cuando la ejecución se realiza por un órgano inspector no puede exceder los 6 meses, no parece razonable dejar sin limitación temporal, a salvo el plazo de los

2 meses del artículo 104.2 de la LJCA cuyo incumplimiento únicamente determina el cese de devengo de los intereses de demora, aquellos casos en los que la ejecución se practica por órgano gestor y se realizan en dicha ejecución actuaciones complementarias para ejecutar la resolución económico administrativa o la sentencia.

Estas actuaciones complementarias no constituyen uno de los procedimientos de gestión tributaria regulados en el artículo 123 y siguientes de la LGT, sino unas actuaciones de gestión tributaria contempladas en general dentro las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria. Sin embargo, este Tribunal Central entiende, a falta de regulación específica, que resulta aplicable el plazo de 6 meses establecido en defecto de regulación expresa en el artículo 104.1 de la LGT, cuyo incumplimiento conlleva la caducidad. Dicho plazo se cuenta, a juicio de este Tribunal Central, a partir de la misma fecha en que se inicia el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del RGRVA, es decir desde la fecha en que la resolución tiene entrada en el registro del órgano competente para su ejecución (actual artículo 239.3, cuarto párrafo, de la LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015).

En este sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de 6 de Noviembre de 2018 (RG 6709/2014).

Por tanto, en el presente caso este Tribunal Central debe declarar la caducidad de las actuaciones complementarias realizadas, al haberse superado claramente el plazo de 6 meses desde la fecha en que la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2011 tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Esto implica la anulación de la liquidación dictada en ejecución de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 17 de septiembre de 2007, pues este Tribunal Central en numerosas resoluciones, a la vista de lo señalado por el Tribunal Supremo, ha concluido que, producida la caducidad de un procedimiento, cesan todos los efectos que pudieran emanar del mismo. Así, entre otras, resoluciones de 26 de abril de 2012 en que se inadmitió un recurso de unificación de criterio (R.G. 00/4979/2011) y de 27 de septiembre de 2012 (R.G. 00/2975/2012)."

Sexto.-

En consecuencia, puesto que la Doctrina anterior se refiere a un procedimiento de Gestión, es decir, un procedimiento distinto del procedimiento inspector, entiende este Tribunal que tal Doctrina es trasladable también a los procedimientos de recaudación, y entre ellos, el de declaración de responsabilidad como en el presente caso, por lo que el inicio del cómputo de la reanudación de las actuaciones del procedimiento de derivación de responsabilidad enjuiciado en el presente recurso ha tenido lugar el 6 de agosto de 2014, y puesto que la AEAT disponía como máximo de 6 meses para notificar la resolución del mismo, cuando dictó y notificó la resolución el 11 de marzo de 2015, es evidente que el procedimiento estaba caducado, por lo que deben rechazarse las alegaciones del Director recurrente y confirmar la Resolución del TEAR de Andalucía impugnada en el presente recurso de alzada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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