

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079847

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de noviembre de 2020

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 3177/2020

#### SUMARIO:

**Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. Inadmisión de este recurso al ser Doctrina la cuestión planteada.** La cuestión que se plantea en el presente recurso se centra en determinar si el instituto de la caducidad es de aplicación a los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria.

Como es sabido, son recurribles a través del recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio exclusivamente las resoluciones de los Tribunales Regionales o Locales no susceptibles de recurso de alzada ordinario, estando atribuida su resolución al Tribunal Económico-Administrativo Central, y siempre que aquellas resoluciones sean gravemente dañosas o erróneas, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico- Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. Pues bien, es doctrina reiterada del Tribunal Central la aplicación del instituto de la caducidad a los procedimientos de declaración de responsabilidad. De forma que, a la vista de las alegaciones del Director recurrente, el criterio discutido es del propio Tribunal Central, oponiéndose así el Director recurrente a la doctrina del Tribunal Central.

La doctrina que sienta el TEAC tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas, incluyendo tanto a los órganos de aplicación de los tributos, como a los órganos de revisión como a las respectivas Direcciones Generales de Tributos, de conformidad con los arts. 239.8 y 242 de la Ley 58/2003 (LGT). Por ello, el presente recurso resulta inadmisibles de conformidad con el art. 242 de la Ley 58/2003 (LGT), al ser doctrina reiterada del TEAC la aplicación del instituto de la caducidad a los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria cuando se excede el plazo de 6 meses previsto en el art. 124 del RD 939/2005 (RGR), pues se está impugnando a través del recurso extraordinario para la unificación de criterio, la propia doctrina del TEAC, la cual, a través de esta vía procesal, resulta inimpugnable. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 43, 68, 100, 104, 123, 174, 239 y 242.  
RD 939/2005 (RGR), art. 124.

Tribunal Económico-Administrativo Central  
SALA TERCERA  
FECHA: 17 de noviembre de 2020

RECURSO: 00-03177-2020  
CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO  
NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO  
RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF ---  
DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** (en adelante AEAT), con domicilio a efectos de notificaciones en la calle San Enrique 17 ,28020 de MADRID, contra resolución dictada del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (en adelante TEAR) de fecha 12 de septiembre de 2019, recaída en la reclamación económico-administrativa 54-991-2016 interpuesta contra un acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1.1. Por acuerdo de 19.04.2016 se declaró la responsabilidad subsidiaria de D. JJ al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT) de las deudas de la entidad XX, S.L. con un alcance de 67.993,83 euros.

El acuerdo se dictó en cumplimiento y ejecución de la resolución del TEAR de 5.06.2015 por la que se había estimado en parte la reclamación 54-168-2013 interpuesta contra una anterior declaración de responsabilidad subsidiaria por las mismas deudas. En la resolución dictada el 5 de junio se había acordado :

"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 a la interesada 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"

El interesado interpuso la reclamación económico-administrativa 54-991-2016 contra el acuerdo de 19.04.2016 mediante escrito presentado el día 18.05.2016.

1.2 El TEAR ha dictado resolución de fecha 12.09.2019, estimando la reclamación en la que argumenta lo siguiente:

CUARTO.- En el caso que nos ocupa, dictado acuerdo, el 11 de junio de 2012, declarando al interesado responsable subsidiario de las deudas tributarias de X, S.L., se formuló recurso se reposición que resultó desestimado interponiendo la reclamación nº 54/168/2013, el 22 de noviembre de 2012, fecha en que había entrado en vigor la Ley 7/2012, modificando el apartado 4 del artículo 41 LGT, por lo que al no ser firme el acto impugnado, debía darse la oportunidad al reclamante 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 Regional, en el uso de las facultades del artículo 237 de la LGT de 2003, acordó estimar en parte la reclamación interpuesta por el interesado, anulando la resolución impugnada y ordenando la retroacción de las actuaciones al momento de la propuesta de derivación, para que de esta manera, el reclamante, 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. La resolución de este Tribunal tuvo entrada en la oficina gestora el 22 de julio de 2015, y tras la notificación de la propuesta de resolución el 16 de febrero de 2016, dictó el acuerdo declarando la responsabilidad el 19 de abril de 2016, notificado el siguiente día 27, por lo que considera el reclamante que el procedimiento ha caducado.

QUINTO.- Un caso similar al que aquí se plantea ha sido objeto de análisis por el Tribunal Central en su reciente Resolución de 20 de marzo de 2019 (RG6696-2018), en la que trasladando su doctrina, relativa al plazo para ejecutar resoluciones económico administrativas estimatorias en parte para que el órgano de gestión en la ejecución pueda realizar actuaciones complementarias, plasmada en resoluciones de 6-11-2018 (RG 670914) y de 13-11-2018 (RG 7558-2015), entre otras, fija como criterio: "El plazo del que dispone la Administración para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que ordenaba la retroacción de las actuaciones al momento anterior al de dictarse la propuesta de derivación para que la interesada, a través del trámite de la conformidad, pudiera beneficiarse de las reducciones de las sanciones incluidas en el alcance de acuerdo con el 41.4 LGT en su redacción dada por la Ley 7/2012, es el de 6 meses a contar desde que la resolución del Tribunal Regional haya tenido entrada en el registro del órgano competente para la ejecución. El incumplimiento de dicho plazo produce la "caducidad".

El citado criterio no reiterado, aún cuando no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT, sí lo comparte este Tribunal Regional pues a falta de regulación específica como la establecida para la Inspección en el artículo 150 LGT, resulta razonable la aplicación del artículo 104.1 LGT, "Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.", plazo que se cuenta 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).

SEXTO.- Por tanto, habiendo tenido entrada el día 22 de julio de 2015 en la oficina de Recaudación la resolución de este Tribunal Regional que estima en parte la reclamación nº 54/991/2016, promovida contra el

acuerdo que declara al interesado responsable subsidiario de las deudas tributarias de X, S.L., y siendo dictado el acuerdo ahora impugnado en ejecución de la anterior, el día 19 de abril de 2016, es evidente que han transcurrido más de seis meses, por lo que el expediente ha caducado.

SÉPTIMO.- Habiendo caducado el anterior procedimiento resta por analizar la prescripción alegada, disponiendo el artículo 104.5 de la LGT, en su segundo párrafo, "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".

Establece el último párrafo del artículo 67.2 de la LGT que "Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios", y el artículo 68 del mismo texto legal dispone que, el plazo de prescripción de cuatro años del derecho a exigir la Administración las deudas tributarias liquidadas, se interrumpirá:

"a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria."

De lo expuesto se deduce que declarada la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad, dictado en ejecución de una resolución de este Tribunal, no teniendo efectos interruptivos las actuaciones declaradas caducadas y, teniendo en cuenta que la última actuación con conocimiento del deudor principal que figura en el expediente ha sido el 30 de abril de 2012, se encuentra prescrito a la fecha de la presente resolución el derecho de la Administración a derivar la responsabilidad al reclamante, al haber transcurrido más de cuatro años desde la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal.

## Segundo.

El Departamento de Recaudación de la AEAT ha interpuesto recurso extraordinario de alzada para discutir la aplicación del artículo 104.1. LGT o el instituto de la caducidad a los procedimientos de responsabilidad tributaria. Las alegaciones en las que se basa este recurso son, en síntesis, los siguientes:

2.1- Es importante establecer cuales son los caracteres del responsable subsidiaria tal y como se establece en la Sentencia del Tribunal Supremo de 10.02.2014, Rec. Casación 377/2009 en el que se establecen las cuatro notas identificativas del responsable:

- El responsable se coloca junto al sujeto pasivo, pero sin desplazarlo.
- El responsable no es sujeto pasivo y solo responde del pago.
- Origen ex lege de la responsabilidad que nace con la realización del presupuesto de hecho.
- La responsabilidad se declara en un acto administrativo que es un mero requisito de exigibilidad.

Es Doctrina consolidada el origen legal de la condición de responsable o su doble naturaleza , meramente declarativa de la responsabilidad nacida por origen legal y constitutiva respecto de su exigencia. De ahí que la declaración de responsabilidad sea un acto administrativo de carácter completo :a) meramente declarativo en tanto que se limita a declarar lo que ya había nacido por obra de la ley, y es a la vez b) constitutivo respecto de su exigibilidad, puesto que desde la declaración, en concreto, desde la notificación, se concede plazo de ingreso en voluntaria. Así se manifiesta en sentencias de la Audiencia Nacional como la de 18.10.2010 Rec. 203/2009, la de 28.05.2004 Rec. 1171/2002 y la de 8.02.2010 Rec. 194/2008.

Como señala el Tribunal Constitucional en su sentencia 78/1996 de 20 de mayo, el privilegio de autotutela reconocido a la Administración engarza con el principio de eficacia reconocido en el artículo 103 de la Constitución que debe regir en las actuaciones administrativas, siempre con "sometimiento a la ley y al Derecho". Los artículos 31 y 103 de la CE fundamentan el privilegio de autotutela y de atribución de potestades a la Administración Tributaria al servicio del interés general en una justa recaudación de las deudas tributarias. La Administración no solamente ostenta dichas potestades sino que está obligada a ejercitarlas. Por tanto, en los artículo 31 y 103 de la CE se sitúa el anclaje constitucional de los principio de autotutela y de la atribución de potestades a la Administración tributaria, entre las cuales está la posibilidad de acordar las medidas cautelares oportunas.

2.2. Desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 17.03.2008 Rec. 6738/2003, surgió una jurisprudencia consolidada que indicaba que los actos relacionados con la responsabilidad tributaria, en su doble vertiente declarativa de su existencia y constitutiva de su exigibilidad, son actos de gestión recaudatoria.

Así se ha señalado en otras como la sentencia de 25.04.2008 Rec. Casación 8361/2002 y de 30.06.2011 Rec. Casación 2294/2009 con referencia a la responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT; o las sentencias del Tribunal Supremo de 1.03.2010 rec. 7493/2004 o la de 9.05.2013 rec. 6329/2010 para las responsabilidades del 43.1.b). Igualmente para la responsabilidad del 42.2.a) de la LGT esta doctrina se encuentra en sus sentencias de 26.04.2012 Rec. Casación 5411/2008; 10 de julio de 2012, Rec. casación 4805/2009; 27 de septiembre de 2012 casación 3103/2009; 10 de febrero de 2014 Recurso de casación 4370/2010; 9 de junio de 2014 Rec. Casación 432/2012; de 21 de junio de 2016, Rec. casación 1312/2015. Para el actual 42.1.c) de la LGT (pretérito 72 LGT 1963) cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de septiembre de 2013, recurso de casación para la unificación de doctrina.

La conclusión que se alcanza es que declarar responsabilidades tributarias-meramente declararlas, no exigir las- es cobrar y se hace con acción de cobro: lo que se emplea es autotutela ejecutiva.

2.3. Tal y como se ha expuesto, la responsabilidad tributaria tiene una doble vertiente: meramente declarativa de su existencia y constitutiva de su exigibilidad y es para ambas manifestaciones un procedimiento y un acto de gestión recaudatoria.

Esta idea recogida en la jurisprudencia también es criterio en vía económico-administrativa en algunos pronunciamientos del TEAC como la Resolución de 18.12.2003 RG 2825-02; resolución de 16.04.2008 RG 559-07; resolución de 27.01.2009 RG 268-08; resolución de 30.10.2012 RG 2724-12.

2.4. Una vez fijado que el procedimiento de declaración de responsabilidad y derivación de la acción de cobro, y por tanto la declaración final de la misma, son parte de la acción de cobro o recaudatoria, las consecuencias son varias:

1- El cómputo del plazo de la prescripción que le es de aplicación es el regulado en el artículo 66b) de la LGT, esto es, el establecido para "exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas". Este plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas empieza a contar desde que se pueda ejercitar la acción recaudatoria contra él en virtud de la "actio nata" de acuerdo con el 1969 del CC.

El "dies a quo" de la acción de cobro empleada para la responsabilidad en base a esta "actio nata" será el momento de la declaración de la responsabilidad.

Siendo la deuda única, es única la acción de cobro (una deuda, una acción de cobro) que cuando se dirige al obligado principal lo hace en su primer período, y si no prescribió respecto del obligado principal, al exigir el pago al responsables se abriría el segundo período, que tuvo su inicio con el fin de voluntaria del responsable, y se ve nuevamente interrumpida (para todos, obligado principal y responsables, porque todos están en solidaridad frente al acreedor único) con las actuaciones seguidas frente al responsable. Art. 68.8 LGT.

2- Se homogeniza el tratamientos de las derivaciones de deuda de entes externos de forma que la AEAT será competente, con carácter general, para la declaración y derivación de responsabilidad de acuerdo con lo establecido en los artículos 3 y 4 del Real Decreto 939/2005 por el que se aprueba el RGR según la modificación operada por el Real Decreto 1071/2017.

3- La acción de cobro es única por ser única la deuda, siendo la declaración y exigencia de responsabilidades una actuación ejecutiva más.

Se apoya en varias sentencias en las que se concluye que cualquier actuación de recaudación llevada a cabo contra cualquiera de los obligados tributarios interrumpe la prescripción de la acción de cobro para todos ellos, porque todos ellos son parte de un procedimiento de recaudación unitario.

La SAN de 23.12.2013 recoge los argumentos del TEAC de 11.12.2012 RG 4955/2010 donde se afirma que todas las actuaciones contra el obligado principal y los responsables se enmarcan dentro de un mismo procedimiento, que es el de apremio del obligado principal. Por tanto, la única prescripción posible es la del derecho a exigir el pago de una deuda ya liquidada.

4- Cuando exista una pluralidad de responsables la Administración cuenta con "ius eligendi", pudiendo dirigirse a todos ellos o solo a uno o algunos.

5- Falta de vigencia de la figura de la caducidad respecto de la responsabilidad tributaria.

Esta afirmación es lo que directamente se opone a lo manifestado por el TEAR en su resolución.

-En este punto la sentencia del Tribunal Supremo de 2.10.2014 Rec. 2438/2012 en la que se impugnaba el art. 179.7 de la Norma foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa. Se preveían en esta norma unas consecuencias similares a las del procedimiento de inspección de manera que transcurrido el plazo de duración del procedimiento de declaración de responsabilidad ello no conllevaría la caducidad del procedimiento que continuará hasta su terminación.

El Supremo señaló que partían de una premisa errónea puesto que el procedimiento de derivación de responsabilidad es un procedimiento recaudatorio y no se aplican las normas reguladoras del procedimiento de

inspección para el caso de que se produzca una paralización injustificada de las actuaciones durante más de seis meses.

-La sentencia del TS de 13.09.2012 Rec. De casación para la Unificación de Doctrina 2085/2012 respecto de un caso del artículo 72 de la Ley 230/1963 General Tributaria sostiene a) Que la comunicación de inicio del procedimiento de derivación con puesta de manifiesto para audiencia interrumpirá la prescripción de la acción de cobro y , b) que carece de efectos, en el seno del procedimiento de derivación, la paralización de actuaciones por más de seis meses, ya que en materia de derivaciones de responsabilidad la ley no fija plazo de duración de las actuaciones por lo que solo rige el plazo de prescripción. La caducidad por el transcurso de más de seis meses no se contempla en nuestras normas tributarias como causa de terminación de los procedimientos administrativos y solo acarrea la consecuencia de tener por no interrumpido el cómputo de la prescripción, siendo ésta una previsión relativa a las actuaciones de inspección y comprobación, no de aquellas que se producen en el ámbito de recaudación.

-Otra sentencia del TS de 28.10.2009 Rec. 4883/2003 citada en la sentencia de 2.10.2014 señala, en relación a un caso del 40.1.2 de la Ley 230/1963, que no podría pretenderse fijar un plazo máximo para el procedimiento de derivación puesto que las normas no lo establecen. Se hace imprescindible en este punto la SAN de 14.04.2003 Rec. 1549-2001 que entiende que el procedimiento de derivación de responsabilidad no es aislado o independiente, sino que es una fase más del procedimiento recaudatorio, por lo que no puede pretenderse establecer un plazo máximo de resolución para el procedimiento de derivación ni entender que existe un plazo de caducidad.

- Retomando la STS de 2.10.2014 Rec. 2438/2012 se establecen las siguientes conclusiones:

- La LGT no prevé la caducidad para el procedimiento de declaración de responsabilidad.

- El incumplimiento del plazo máximo de duración de seis meses fijado en el artículo 124.1 párrafo 3 del Real Decreto 939/2005 de 29 de julio por el que se aprueba el RGR no tendrá efecto alguno, ni la caducidad ni que su incumplimiento lleve aparejado la no interrupción del plazo prescriptivo hasta que se vuelvan a realizar actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de seis meses (esta es la previsión más favorable que recoge la Ley Foral de Guipúzcoa pero que no se recoge en nuestra LGT)

- La exigencia de responsabilidad es ejercicio de la acción de cobro y no le es de aplicación el artículo 104 LGT que señala en el párrafo final del apartado 1 : "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"

- La caducidad no puede aplicarse a un procedimiento de recaudación que es el seguido para declarar la responsabilidad y una mera norma reglamentaria no puede oponerse a la LGT y la jurisprudencia del TS al existir un sistema de fuentes que debe ser respetado.

Trasladando las anteriores argumentación al supuesto concreto que aquí se debate resulta lo siguiente:

-La comunicación de inicio que debió volverse a practicar en aplicación del 41.4 LGT para poder ofrecer al responsable las reducciones, tenía plenos efectos interruptivos de la prescripción de la acción de cobro, porque eran actos dirigidos a la recaudación, y aún siendo anulables interrumpen la prescripción de la acción de cobro ya que los únicos que no lo hacen son los nulos de pleno derecho. Así se manifiesta la STS de 13.09.2012 Rec. casación para unificación de doctrina 2085/2012 en la relativa a la interrupción de la prescripción de una comunicación de inicio con trámite de audiencia, actuación de cobro por excelencia.

También se pronuncia igual en un caso idéntico la SAN de 14.10.2019 Rec 292/2017. En este caso también se ordenó la retroacción de actuaciones para conceder las reducciones de la Ley 7/2012. La parte actora alegaba caducidad y se le responde que el procedimiento de derivación de responsabilidad es una fase del procedimiento de apremio tras la declaración de fallido del deudor principal. En cuanto a la alegación de la prescripción de la acción de cobro, por el tiempo transcurrido entre la comunicación de inicio de la responsabilidad y la notificación de la declaración (sin tener presente la retroacción procedimental a los efectos de conceder las reducciones) de la misma se indica que los actos administrativos anulables interrumpen la prescripción y que, en el presente caso esta anulabilidad se produjo como consecuencia de la necesidad de dar el trámite previsto tras la reforma de la LGT, por la Ley 7/2012 (...) por lo que estamos ante una retroacción procedimental que interrumpe el plazo prescriptivo.

-La sentencia de la Audiencia Nacional de 23.12.2013 Rec. 76/2013 comenta aspectos de la prescripción:

-Naturaleza jurídica del procedimiento seguido frente al responsable. Hace suyos los argumentos del TEAC en RG 4955/2010 de 11.12.2012. El procedimiento de declaración de responsabilidad no es distinto ni independiente del que se sigue contra el obligado principal. Por tanto la única prescripción posible es la del derecho a exigir el pago de una deuda ya liquidada.

-Lo determinante para la interrupción es que exista una inequívoca voluntad contraria al abandono del derecho, aunque lo actuado no sea lo más adecuado jurídicamente.

--Eficacia interruptiva de los actos anulables.

Por todo lo anterior, y considerando que el criterio aplicado en la Resolución TEAC 6696-2018 de 20.03.2019 relativa a un procedimiento recaudatorio de declaración de responsabilidad, emana de otras dos resoluciones referidas a procedimientos de liquidación de distintas deudas por gestión tributaria y que los procedimientos de declaración de responsabilidad y derivación de la acción de cobro no están afectados por lo dispuesto en el artículo 104.1 LGT sobre caducidad, aplicables a los procedimientos de gestión tributaria, ni tampoco por lo dispuesto en el artículo 150.5 LGT aplicable a los procedimientos de inspección tributaria, SOLICITA que el Tribunal Económico-Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso de alzada estableciendo como criterio lo siguiente:

Los actos y procedimientos de recaudación entre los que se encuentran los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria no se ven afectados por plazo de caducidad alguno estando solo sometidos al instituto de la prescripción.

### **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 para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

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

### **Segundo.**

La cuestión que se plantea en el presente recurso se centra en determinar si el instituto de la caducidad es de aplicación a los procedimientos de declaración de responsabilidad tributaria.

### **Tercero.**

La normativa que regula, con carácter general los plazos de resolución de los procedimientos tributarios, se contiene en el artículo 104 de la LGT que señala:

" 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

(...)

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.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario."

Por otro lado, el procedimiento frente a responsables y sucesores, se regula en la sección Tercera del Capítulo V de la LGT dedicado a las "Actuaciones y procedimiento de recaudación", en sus artículos 174 y siguientes, con desarrollo reglamentario en el Título IV del RGR, cuyo artículo 124 (según la nueva redacción de este apartado por el Real Decreto 1071/2017 de 29 de diciembre) dispone:

"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.

En dicho trámite, en su caso, se deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

Es criterio reiterado de este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) que el plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento de derivación de responsabilidad es de seis meses y que la consecuencia de excederse de dicho plazo es la caducidad. Así, ya en la resolución de 27 de julio de 2009 (R.G. 7163/2008), este Tribunal se pronuncia declarando la caducidad en su fundamento de Derecho Cuarto:

CUARTO.- En el presente caso, el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad tuvo lugar el 18 de septiembre de 2007 en relación a don X y el 21 de septiembre de 2007 en relación con don R y a don A y la notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria a todos ellos tuvo lugar el 15 de julio de 2008, por lo que se sobrepasó en exceso el plazo máximo de seis meses para la notificación de la resolución del procedimiento, fijado en el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación citado, por lo que al amparo del artículo 104.4.b) de la Ley General Tributaria ha de declararse la caducidad del procedimiento impugnado. "

Este criterio, la aplicación del instituto de la caducidad al procedimiento de declaración de responsabilidad, ha sido reiterado por este Tribunal en múltiples resoluciones, constituyendo doctrina vinculante con arreglo al artículo 239.8 de la Ley General Tributaria, siendo aplicado por los órganos de recaudación de la A.E.A.T. en sus actuaciones.

Así, entre las más recientes, cabe citar la resolución de 20 de marzo de 2019 (R.G. 6696/2018), en la que se apoya el Tribunal Regional en su resolución, resolución en la que para resolver el supuesto concreto que se planteaba, se parte de la aplicación de la caducidad a los procedimientos de declaración de responsabilidad; la resolución de fecha 26 de febrero de 2019 (R.G. 4457/2016) en la que el propio órgano de recaudación, a la vista del artículo 104.5 LGT, apreciando el incumplimiento del plazo máximo de 6 meses, declara la caducidad del procedimiento de responsabilidad, siendo lo planteado y resuelto por este Tribunal Central, la posibilidad de inicio de un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad. En dicho expediente, la Dependencia Regional de Recaudación había dictado el siguiente acuerdo:

ACUERDO DECLARATORIO DE CADUCIDAD

Con fecha 31/08/2015 se notificó ACUERDO DE INICIO DE PROCEDIMIENTO DE DERIVACION DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN VIRTUD DEL ART. 43.1 B) DE LA LEY 58/2003 GENERAL TRIBUTARIA, respecto del obligado principal XXX SL , con NIF B000

El Artículo 124 .1 del Reglamento General de Recaudación dispone que el plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.

El artículo 104 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria establece que 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. El plazo contará en los procedimientos iniciados de oficio desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio y en el supuesto de 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.

En el supuesto que nos ocupa no se han cumplido los plazos señalados en el apartado anterior por lo que procede declarar la caducidad del procedimiento conforme establece el artículo 104.5 de la Ley 58/2003, sin que dicha caducidad suponga la prescripción de los derechos de la Administración tributaria si bien 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. Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Y asimismo, la resolución de fecha 27 de febrero de 2020 (R.G. 3674/2017), en la que el reclamante alegaba que en la actuación de la Administración se había prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido, en tanto en cuanto la Administración había dejado caducar un primer procedimiento de derivación de responsabilidad para iniciar otro distinto aunando todas las deudas y modificando el alcance del expediente inicial, señalando este Tribunal en su Fundamento de Derecho Cuarto lo siguiente:

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento de derivación de responsabilidad será de seis meses, tal y como señala el artículo 124 del Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR) aprobado por Real Decreto 939/2005. Así pues, en caso de que hubieran transcurrido seis meses desde que se notificó la comunicación de inicio del procedimiento de derivación sin que, por contra, se haya dictado el pertinente acuerdo mediante el que se declara la oportuna responsabilidad, tendrán lugar las consecuencias legalmente previstas en el artículo 104.4.b) de la LGT para los procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, esto es, se producirá la caducidad del procedimiento.

Asimismo, el artículo 100.1 de la LGT contempla como una de las formas de terminación del procedimiento la caducidad, por lo que, que es una facultad de la Administración permitir que un procedimiento caduque, y posteriormente, iniciar un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad siempre y cuando no se hubiera producido la prescripción del derecho a exigir el pago a los presuntos responsables. Tal facultad se contempla expresamente en el artículo 104.5 de la LGT al disponer dicho precepto que:

"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.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario."

Toda vez que este Tribunal Central considera ajustada a Derecho la actuación de la Administración en contra de lo invocado por el aquí reclamante, debemos cerciorarnos de que no se hubiera producido la prescripción del derecho a exigir el pago al aquí reclamante, pues la actuaciones realizadas en procedimientos caducados no tienen efecto interruptivo de la prescripción. Sin embargo, de los datos obrantes en el expediente, se desprenden actuaciones de carácter ejecutivo realizadas respecto del deudor principal XXX S.A., ya sea mediante la emisión de providencias de apremio como diligencias de embargo de los años 2014 y 2015, que tienen efecto interruptivo de la prescripción respecto de los presuntos responsables. Y todo ello en consonancia con el artículo 68.8 de la LGT, que dispone:

8. Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

Por tanto, al no haberse producido la prescripción del derecho a exigir el pago al aquí reclamante, el inicio de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad con un mayor alcance, habida cuenta que se declaró

fallido al deudor principal por insolvencia total, es ajustado a Derecho tal y como se ha expuesto en el presente fundamento de Derecho."

## **CUARTO.**

Dispone el artículo 242.1 de la LGT que:

"Las resoluciones dictadas por los tribunales económico- administrativos regionales y locales y por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico- Administrativos del Estado o de los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico- administrativos regionales o locales o los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones".

Como puede observarse, son recurribles a través del recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio exclusivamente las resoluciones de los Tribunales Regionales o Locales no susceptibles de recurso de alzada ordinario, estando atribuida su resolución al Tribunal Económico-Administrativo Central, y siempre que aquellas resoluciones sean gravemente dañosas o erróneas, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico- Administrativos del Estado o de los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Como se ha señalado en el anterior Fundamento de Derecho, es doctrina reiterada de este Tribunal la aplicación del instituto de la caducidad a los procedimientos de declaración de responsabilidad. De forma que, a la vista de las alegaciones del Director recurrente, el criterio discutido es del propio Tribunal Central, oponiéndose así el Director recurrente a la doctrina de este Tribunal Central.

La doctrina que sienta este TEAC tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas, incluyendo tanto a los órganos de aplicación de los tributos, como a los órganos de revisión como a las respectivas Direcciones Generales de Tributos, de conformidad con los artículos 239.8 y 242 de la Ley General Tributaria.

Por ello, el presente recurso resulta inadmisibile de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, pues se está impugnando a través del recurso extraordinario para la unificación de criterio, la propia doctrina del TEAC, la cual, a través de esta vía procesal, resulta inimpugnabile.

Finalmente, debe añadirse que, asimismo, el criterio de la resolución de este TEAC de 20 de marzo de 2019 (RG 6696-2018 ) de acuerdo con el cual el plazo del que dispone la Administración para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que ordenaba la retroacción de las actuaciones al momento anterior al de dictarse la propuesta de derivación para que la interesada, a través del trámite de la conformidad, pudiera beneficiarse de las reducciones de las sanciones incluidas en el alcance de acuerdo con el 41.4 LGT en su redacción dada por la Ley 7/2012, es el de 6 meses a contar desde que la resolución del Tribunal Regional haya tenido entrada en el registro del órgano competente para la ejecución, produciendo el incumplimiento de dicho plazo la caducidad, ha sido reiterado en la resolución de este TEAC de fecha 23 de septiembre de 2020 (R.G. 756/2018). Señala esta última resolución en su Fundamento de Derecho Tercero:

## **Tercero.**

El recurrente alega la caducidad del procedimiento de declaración de responsabilidad al haber transcurrido más de seis meses desde la fecha en que se dicta el acuerdo de ejecución del fallo contenido en la resolución del TEAR de Andalucía de 25 de julio de 2013 y la fecha en que finalmente se notifica el acuerdo que pone fin al procedimiento de responsabilidad.

De la documentación que obra en el expediente y de los antecedentes a disposición de este Tribunal, se deduce que el procedimiento de responsabilidad se inició el 12 de febrero de 2012, finalizando el 8 de mayo del mismo año mediante la notificación del acuerdo de derivación. No obstante lo anterior, el interesado interpuso

reclamación ante el TEAR de Andalucía, siendo estimada parcialmente en resolución de 25 de julio de 2013, anulando el TEAR la resolución impugnada y ordenando la retroacción de las actuaciones al momento anterior al de dictarse la propuesta de derivación, para que de esta manera, el interesado, 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. El fallo del TEAR de Andalucía tuvo entrada en el órgano competente para su ejecución, la Dependencia de Inspección de Córdoba, el 30 de octubre de 2013 según acuse de recibo de notificación realizada en dicha fecha. El acuerdo de ejecución fue dictado por dicho órgano el 25 de febrero de 2014, sin que conste en el expediente la fecha en que fue notificado al interesado. Por su parte, en fecha 21 de abril de 2014 se dictó por la Dependencia Regional de Recaudación comunicación de apertura de trámite de audiencia y trámite de conformidad del procedimiento de responsabilidad, siendo notificado al interesado el 5 de mayo de 2014. El 21 de mayo éste presentó escrito de alegaciones. El siguiente trámite realizado en el procedimiento fue el acuerdo de declaración de responsabilidad, que ponía fin al procedimiento, siendo dictado el 29 de octubre de 2014, realizándose un primer intento de su notificación en el domicilio fiscal del interesado el 31 de octubre, con resultado "Ausente", siendo debidamente notificado el 5 de noviembre de 2014.

Por tanto, la cuestión a determinar es si se ha producido la caducidad del procedimiento alegada por el interesado o si por el contrario, el procedimiento ha concluido correctamente dentro del plazo de seis meses establecido en el artículo 124 del Reglamento General de Recaudación, Real Decreto 939/2005.

En nuestra resolución de 20 de marzo de 2019, RG 6696/2018, en un caso análogo al que nos ocupa, establecíamos el criterio de que "El plazo del que dispone la Administración para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que ordenaba la retroacción de las actuaciones al momento anterior al de dictarse la propuesta de derivación para que la interesada, a través del trámite de la conformidad, pudiera beneficiarse de las reducciones de las sanciones incluidas en el alcance de acuerdo con el 41.4 LGT en su redacción dada por la Ley 7/2012, es el de 6 meses a contar desde que la resolución del Tribunal Regional haya tenido entrada en el registro del órgano competente para la ejecución. El incumplimiento de dicho plazo produce la caducidad", trasladándose de esta forma la doctrina de este Tribunal Central relativa al plazo para ejecutar resoluciones económico administrativas estimatorias en parte por razones de fondo para que el órgano de gestión en la ejecución pueda realizar actuaciones complementarias, plasmada en resoluciones de 6-11-2018 RG 6709-14) y de 13-11-2018 (RG 7558-2015), entre otras. En particular, en nuestra resolución señalábamos:

"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 inadmite 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,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**,

**ACUERDA**

declararlo **INADMISIBLE**.

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