



Roj: **STS 1149/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1149**

Id Cendoj: **28079130022021100136**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/03/2021**

Nº de Recurso: **526/2020**

Nº de Resolución: **361/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ EXT 1190/2019,**
ATS 3332/2020,
STS 1149/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 361/2021

Fecha de sentencia: 15/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 526/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/03/2021

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 526/2020

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 361/2021

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **526/2020**, interpuesto por el procurador don Antonio Crespo Candela, en representación de don **Luis Pedro**, contra la sentencia dictada el 14 de noviembre de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que estima parcialmente el recurso núm. 501/2018 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura de 31 de mayo de 2018, relativa a declaración de responsabilidad subsidiaria.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 392 dictada el 14 de noviembre de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que estima parcialmente el recurso núm. 501/2018 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura de 31 de mayo de 2018 que, a su vez, había desestimado la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo dictado por el Técnico Jefe de Gestión Recaudatoria de la Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Extremadura, por el que se declaró al recurrente, don Luis Pedro, responsable subsidiario en virtud de los apartados a) y b) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: Que en atención a lo expuesto debemos de estimar parcialmente y así estimamos el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por don Luis Pedro contra la resolución del TEARE de 31 de mayo de 2018 a que se refieren los presentes autos, y en su virtud la debemos de ratificar y ratificamos, excluyendo del acuerdo de derivación de responsabilidad a que se refieren los autos, la deuda a que se refiere el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia, con todos los efectos legales inherentes a este pronunciamiento y todo ello sin expresa condena en cuanto a las costas. Cualquier problema de cuantificación, en su caso, se verificará en ejecución de sentencia".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Antonio Crespo Candela, en representación de don Luis Pedro, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1. Los artículos 103.3 y 104.1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

1.2. El artículo 35.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE del 2 de octubre) ["LPACAP"].

1.3. Los artículos 24.1 y 103.1 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"].

2. La Sala de instancia, por auto de 20 de enero de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Interposición y admisión del recurso de casación.



1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 28 de mayo de 2020, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es:

"[...] Determinar si, en una interpretación conjunta de los artículos 104 de la LGT, 124 del RGR y 35.1 a) de la LPACAP, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria deben constar expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento o, por el contrario, la exigencia de motivación se satisface, igualmente, cuando esas dilaciones se justifican posteriormente en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que revisa el acuerdo de derivación.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 El artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2 El artículo 124 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

3.3 El artículo 35.1 a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones.

3.4 Los artículos 9.3 y 103 de la Constitución Española.

3.5 El artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público".

2. El procurador don Antonio Crespo Candela, en la representación ya acreditada de don Luis Pedro, mediante escrito firmado el 21 de julio de 2020, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, alega sobre la aplicación del plazo de caducidad a los procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria, sobre la necesaria motivación en el acuerdo de declaración de responsabilidad de la existencia en la tramitación del procedimiento de dilaciones no imputables a la Administración determinantes del retraso, en los casos en los que éstas hayan existido y se haya superado el plazo máximo para resolver el expediente, y sobre la imposibilidad de que la existencia de dilaciones no imputables a la Administración sea apreciada y motivada *a posteriori* en vía de revisión por el Tribunal Económico Administrativo. Termina solicitando:

"Que, habiendo presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo y, en su virtud, me tenga por personado y parte, y tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN, en tiempo y forma, contra la Sentencia nº 392/2019, de 14 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura y, en su día y previos los trámites procesales procedentes, se sirva dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime íntegramente el recurso en los términos interesados, con imposición de las costas del presente recurso a la parte recurrida".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición al recurso de casación en fecha 15 de octubre de 2020, que observa los requisitos legales, en el que alega que "no puede entenderse contrario a la buena fe administrativa y a los principios generales del Derecho de los artículos 9. 3 y 103 citados de la CE, que no se incluya por el órgano administrativo una mención concreta a una incidencia solicitada por el propio interesado y que había alargado de suyo el procedimiento", en el que termina interesando:

"Que teniéndome por opuesto al Recurso de Casación, tramite el proceso y, tras el desarrollo del mismo, dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada, sin perjuicio de las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 20 de octubre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 22 de diciembre de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 9 de marzo de 2021, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.



1. Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 14 de noviembre de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que estima parcialmente el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura de 31 de mayo de 2018, relativa a declaración de responsabilidad subsidiaria.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, impugnada en casación por la representación procesal de don Luis Pedro, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en:

"Determinar si, en una interpretación conjunta de los artículos 104 de la LGT, 124 del RGR y 35.1 a) de la LPACAP, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria deben constar expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento o, por el contrario, la exigencia de motivación se satisface, igualmente, cuando esas dilaciones se justifican posteriormente en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que revisa el acuerdo de derivación".

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1. El 9 de marzo de 2015 se notificó a don Luis Pedro el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad y trámite de audiencia, concediéndole un plazo de 15 días hábiles para formular alegaciones.

2.2. El 20 de marzo de 2015, el contribuyente solicitó la ampliación de dicho plazo, lo que le fue concedido el día 23 de marzo de 2015 por un periodo igual a la mitad del plazo inicial otorgado, notificándose el referido acuerdo el 30 de marzo de 2015.

2.3. El interesado presentó su escrito de alegaciones el 1 de abril de 2015, esto es, al día siguiente de la notificación del acuerdo de ampliación anteriormente referido.

2.4. El 9 de septiembre de 2015, el Técnico Jefe de Gestión Recaudatoria de la Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Extremadura dictó acuerdo de derivación de responsabilidad declarando al recurrente responsable subsidiario en virtud de los apartados a) y b) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria, en relación a deudas y sanciones de la mercantil M-DOS SL. Dicho acuerdo se intentó notificar el 16 de septiembre de 2015 y fue notificado el siguiente día 18.

En el acuerdo de derivación de responsabilidad no existía referencia alguna a la existencia de dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración.

2.5. Contra el acuerdo de derivación de responsabilidad el recurrente interpuso, el 16 de octubre de 2015, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura reclamación económico-administrativa nº NUM000, alegando la caducidad del procedimiento por haberse superado el plazo de seis meses previsto para dictar y notificar la resolución.

El TEAR dicta resolución en fecha 31 de mayo de 2018, desestimando la reclamación interpuesta, en la que razona, por lo que aquí interesa, en los siguientes términos:

"QUINTO. - Alega el recurrente, en primer lugar, la superación del plazo máximo de seis meses previsto en el artículo 104 de la Ley General Tributaria, ya que el procedimiento de derivación se inició mediante notificación de fecha 09/03/2015, mientras que la resolución del mismo fue notificada el 18/09/2015. Y en relación con ello, hemos de traer aquí el apartado 2 del citado artículo, que señala:

"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."

Por su parte, el artículo 104.c) 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) dispone que se consideran dilaciones por causa no imputable a la Administración: *"La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar"*.



En el caso que nos ocupa, examinado el expediente administrativo remitido, se constata que el 09/03/2015 le fue notificado al interesado el inicio del procedimiento de derivación y trámite de audiencia, concediéndose un plazo de quince días hábiles para formular alegaciones. Asimismo, se comprueba que en fecha 20/03/2015 el contribuyente solicitó una ampliación de dicho plazo, concediéndose la misma por la mitad del plazo inicial, mediante resolución de fecha 23/03/2015. Así pues, existiendo una dilación por causa no imputable a la Administración de ocho días hábiles y habiéndose efectuado el primer intento de notificación de la resolución del procedimiento el 16/09/2015, hemos de concluir que no se superó el plazo de seis meses legalmente previsto, por lo que procede desestimar las alegaciones en este punto".

2.6. D. Luis Pedro interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, registrado con el número 501/2018, que fue estimado parcialmente en sentencia de 14 de noviembre de 2019, impugnada en el presente recurso de casación.

En el recurso interpuesto, el recurrente alegó la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad al haberse superado el plazo de seis meses. Sostuvo que en el acuerdo de derivación de responsabilidad debía motivarse la existencia de dilaciones en el procedimiento, siguiendo el criterio de la sentencia 1928/2017 de 11 de diciembre del Tribunal Supremo, sin que, en su opinión, pudiera subsanarse un defecto de falta de motivación por el TEAR, como ha señalado la sentencia del Tribunal Supremo 1368/2007 de 5 de septiembre.

La Sala de instancia, en relación con la alegación de caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad, razona en el Fundamento de Derecho Segundo en los siguientes términos:

"SEGUNDO: Ha de abordarse ahora la cuestión referida a la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad. Como ya hemos dicho aunque es una cuestión que el recurrente formula en último lugar ha de abordarse en primer lugar.

(...)

Para resolver adecuadamente el caso que nos ocupa hemos de tener en cuenta que el artículo 104 de la LGT, en su apartado 2, señala el plazo máximo de resolución debe tener presente las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria y en este caso, lo reconoce el recurrente y consta en el expediente administrativo se solicitó por su parte una ampliación del plazo que debidamente computada determinaría, de acuerdo con el párrafo primero del citado artículo 104.2, que no se hubiese excedido el plazo de seis meses establecido, al haberse realizado el intento de notificación dentro de ese plazo. No es preciso abordar la problemática tal y como la plantea el recurrente en este punto por lo expuesto y de igual manera debe tenerse en cuenta que las exigencias de motivación guardan relación con la indefensión y han de examinarse desde una perspectiva sustancial, despojándola de toda consideración dogmática o ritualidad curialesca (STS de 16.11.1987 o 02.06.1992), por lo que han de examinarse los distintos supuestos que puedan concurrir, considerando la Sala que desde luego será exigible que la Administración determine de una forma específica concreta y minuciosa los casos en los que no computa determinados plazos cuando existan diversas y discutibles circunstancias en el marco del derecho de eficaz defensa pero en este supuesto, en el que solamente existe una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria y totalmente imputable al recurrente, de la que es perfecto conocedor sería desproporcionada y carente de sustancia esta exigencia.

De otro lado debe tenerse en cuenta que se parte de la determinación objetiva de un plazo de seis meses de derivación de responsabilidad, previsto directamente en el artículo 104 de la LGT o en su Reglamento de desarrollo 1065/2007 de 29 de julio, que en su exposición de motivos señala que es el reglamento de desarrollo de la LGT en su párrafo primero y en el segundo que tiene un objeto más amplio, consistente en codificar y sistematizar las normas contenidas en los diversos Reglamentos hasta ahora vigentes y que se han dictado, y entre ellos se señala en el párrafo anterior, en concreto, el Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, que, como decimos, se menciona en el primer párrafo de su exposición de motivos, de ahí que entendamos que se cumpla con la legalidad en la actuación administrativa y sin olvidar, además, que en el presente caso se lleva a cabo la derivación de responsabilidad de varias deudas una gran complejidad como se puede deducir de lo expuesto y de las diversas impugnaciones que vamos a analizar a continuación, ya que se trata de una derivación de responsabilidad compleja y por lo tanto un supuesto que también podría justificar, desde un punto de vista más subjetivo, haber agotado el plazo con una diligencia ordinaria".

SEGUNDO. Preceptos objeto de interpretación y principio de buena administración.

1. El presente recurso de casación plantea como cuestión nodular si las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria deben constar expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento o, por el contrario, la exigencia



de motivación se satisface, igualmente, cuando esas dilaciones se justifican posteriormente en la resolución del Tribunal Económico- Administrativo que revisa el acuerdo de derivación.

Ello supone la interpretación de los artículos 104 de la LGT y 35.1. a) de la LPACAP, a la luz del principio de buena administración, inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución y del artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

2. El artículo 104 de la LGT, relativo a los "Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa", establece que:

"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.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

A su vez, el artículo 124 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación dispone, por lo que aquí interesa, que:

"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".

Por último, el artículo 35.1.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas señala que:

"1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

- a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos".

3. Esta Sala, en su reciente sentencia de 15 de octubre de 2020, dictada en el recurso de casación 1652/2019, se ha pronunciado sobre el alcance del principio de buena administración, afirmando lo siguiente:

"1. Es sabido que el principio de buena administración está implícito en nuestra Constitución (artículos 9.3, 103 y 106), ha sido positivizado en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículos 41 y 42), constituye, según la mejor doctrina, un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y -como esta misma Sala ha señalado en anteriores ocasiones- no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene -debe tener- plasmación efectiva y



lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigibles por el ciudadano a los órganos públicos.

2. Entre esos deberes está -y esto resulta indiscutible- el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas -especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas- sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece".

TERCERO. Criterio de la Sala sobre la cuestión interpretativa: el principio de buena administración exige que las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria consten expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad.

1. No resulta controvertido que el artículo 104 LGT, que forma parte del capítulo II ("Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios") del título III ("La aplicación de los tributos") de la LGT, y que en particular, se integra en la subsección 3ª ("Obligación de resolver y plazos de resolución") de la sección 1ª ("Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria") de aquel capítulo, dispone que el plazo máximo en el que debe notificarse una resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que en ningún caso pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, y que cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses (apartado 1).

Este precepto resulta aplicable, con carácter general a todos los procedimientos, excepto el de inspección, tal y como ha sido reconocido por esta Sala en sentencias núm. 1265/2017, de 31 de octubre y núm. 60/2018, de 19 de enero, entre otras.

Asimismo, tampoco resulta discutido que, conforme al artículo 124 del Reglamento General de Recaudación, el plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad es de seis meses.

La regla general recogida en el apartado 1 del artículo 104 LGT, se complementa con la previsión del apartado 2, que dispone que no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución "las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria", lo que nos remite al artículo 104.c) 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) que dispone que se consideran dilaciones por causa no imputable a la Administración: "La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar".

2. En el caso que se examina, la Sala de instancia no considera que se haya excedido el plazo para resolver por existir una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, toda vez que el recurrente "reconoce" y "consta en el expediente administrativo" que solicitó una ampliación del plazo para alegaciones y si bien parte la Sala de que "las exigencias de motivación guardan relación con la indefensión y han de examinarse desde una perspectiva sustancial, despojándola de toda consideración dogmática o ritualidad curialesca (STS de 16.11.1987 o 02.06.1992), por lo que han de examinarse los distintos supuestos que puedan concurrir, considerando la Sala que desde luego será exigible que la Administración determine de una forma específica concreta y minuciosa los casos en los que no computa determinados plazos cuando existan diversas y discutibles circunstancias en el marco del derecho de eficaz defensa", sin embargo considera que la exigencia de motivación "en este supuesto, en el que solamente existe una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria y totalmente imputable al recurrente, de la que es perfecto conocedor sería desproporcionada y carente de sustancia".

3. El razonamiento recogido en la sentencia impugnada no puede ser compartido por esta Sala.

En efecto, el precepto legal referido establece un plazo máximo de duración del procedimiento de obligatoria observancia por la Administración, que es consecuencia de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, que solo cede en supuestos excepcionales en los que se justifique adecuadamente determinadas circunstancias que pongan de manifiesto que la prolongación en la duración del procedimiento no es imputable a la Administración.

Así lo ha declarado esta Sala en sentencia núm. 1928/2017, de 11 de diciembre, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3175/2016, en la que, acerca del plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables a los obligados tributarios, señala que



"el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales" [sentencia de 24 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 485/2007), FD Tercero, A); recogen esta doctrina, entre otras, las sentencias de 19 de abril de 2012 (rec. cas. núm. 541/2011), FD Quinto; de 21 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 3077/2009), FD Segundo; y de 21 de febrero de 2013 (rec. cas. núm. 1860/2010), FD Segundo].

Añade la referida sentencia que "[c]on este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente"" y, a este respecto, hemos dicho que "la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado". Pero también que "[a]l alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico", de manera que "[n]o basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea" [en este sentido, entre otras, sentencias de 24 de enero de 2011, cit., FD Tercero, A); de 19 de abril de 2012, cit., FD Quinto; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo; de 19 de octubre de 2012 (rec. cas. núm. 4421/2009), FD Sexto; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo; de 25 de septiembre de 2015 (rec. cas. 3973/2013), FD Tercero; y de 20 de abril de 2016 (rec. cas. núm. 859/2016), FD Tercero].

En definitiva, "hemos subrayado la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; hemos precisado que, aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual -añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos".

Frente a ello, la sentencia impugnada viene a "dispensar" a la Administración de motivar en el acuerdo de derivación de responsabilidad la dilación atribuible al recurrente, por considerar que se trata de una dilación "de la que es perfecto concededor", resultando la exigencia de motivación en este caso "desproporcionada y carente de sustancia".

Este razonamiento no resulta acorde con las previsiones recogidas en el artículo 104.2 de la LGT, así como en el artículo 103.3 del mismo texto legal, en la medida en que este precepto exige la necesaria motivación con sucinta referencia a hechos y fundamentos de los actos que impongan una obligación al contribuyente.

Reiteradamente se ha pronunciado esta Sala sobre la obligación de motivar las dilaciones no imputables a la Administración en los actos de gravamen, considerándola una obligación preceptiva, por justificar el acogimiento de una regla excepcional - sentencia de 20 de abril de 2016, recurso núm. 3148/2014-.

Trasladada dicha doctrina general, vertida en el ámbito del procedimiento inspector, a este recurso de casación, se concluye la necesidad de motivar los actos de gravamen, como sin duda lo es el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria, en el que habrá de justificarse el acogerse a una regla excepcional, como es la de superar el plazo máximo de seis meses legalmente establecido para su tramitación y notificación, por excluir de su cómputo una dilación no imputable a la Administración.

4. El acuerdo de derivación, al igual que hemos declarado en relación al acto de liquidación, es el que debe contemplar las razones que justifican la superación del plazo establecido e, incluso, la influencia de la dilación en el desarrollo del procedimiento y en la superación del plazo legalmente previsto.

Ello hubiera permitido, tal y como señala la recurrente, valorar en el caso examinado que pese a haberle sido concedida una ampliación del plazo para presentar alegaciones por ocho días hábiles, no agotó dicho plazo, sino que presentó su escrito el 1 de abril de 2015, esto es, al día siguiente de la notificación del acuerdo de ampliación anteriormente referido y, sin embargo, tanto el TEAR en su resolución como la sentencia impugnada, utilizan el plazo de ampliación concedido en su integridad para justificar la superación del plazo máximo para tramitar y notificar el procedimiento de derivación. Asimismo, hubiera permitido a la Administración motivar la "complejidad" de las deudas a derivar para justificar la superación del plazo, complejidad que es el otro motivo invocado por la sentencia impugnada para "justificar, desde un punto de vista más subjetivo, haber agotado el plazo con una diligencia ordinaria".



En suma, la adecuada motivación hubiera permitido a la Sala ejercer en plenitud su función esencial de verificar si el acuerdo administrativo se acomoda al ordenamiento jurídico, en concreto a los principios de proporcionalidad, buena administración y de eficacia, o si, por el contrario, se aleja de los fines específicamente previstos por el ordenamiento para el ejercicio de la potestad.

5. En último término, hay que señalar que la exigencia de motivación no se satisface cuando las dilaciones se justifican en vía revisora por el TEAR, pues le corresponde hacerla al órgano que dicta la resolución que finaliza el procedimiento e impone el gravamen al obligado tributario, dado que, como expone la parte recurrente, "es el único que puede ofrecer una justificación coherente que obedezca a la realidad, por ser quien ha seguido la tramitación del procedimiento y, por tanto, constatado la existencia de las dilaciones y su influencia en el discurrir del mismo".

En efecto, la constatación de la existencia de dilaciones en el procedimiento y la justificación de cómo han determinado que la Administración no haya resuelto y notificado en plazo, solo cabe apreciarla y razonarla al órgano que ha conocido del procedimiento, por ser el que se ha visto directamente afectado en su actuación por estas dilaciones.

En este sentido, ha declarado esta Sala en la citada Sentencia núm. 1928/2017, de 11 de diciembre, que:

"(...) no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación.

(...)

La exigencia de motivación de las dilaciones deriva no sólo del art. 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986, y de jurisprudencia del Tribunal Supremo. También de la exigencia de motivación de los actos de gravamen que impone el art. 54 de la Ley 30/1992 y del principio de buena fe, que, como señala la sentencia de contraste, "impide la exclusión sobre los plazos máximos de resolución de los periodos que decide por sí la Administración -como si se tratara de una facultad discrecional y no estrictamente reglada- que se deben a dilaciones del comprobado surgidas [sin] dar a éste la oportunidad de conocer si son tales dilaciones ni sus efectos".

Si se permitiera que el TEAR en su función revisora pudiera subsanar las deficiencias de motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad, se podría causar indefensión al recurrente al no permitirle defenderse en sede económico-administrativa sobre unas supuestas dilaciones surgidas *ex novo* en el procedimiento, obligándole a acudir a la vía judicial.

6. Conforme a los razonamientos expuestos, cabe concluir que el principio de buena administración exige que las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria consten expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar si, en una interpretación conjunta de los artículos 104 de la LGT, 124 del RGR y 35.1 a) de la LPACAP, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria deben constar expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento o, por el contrario, la exigencia de motivación se satisface, igualmente, cuando esas dilaciones se justifican posteriormente en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que revisa el acuerdo de derivación".

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el principio de buena administración exige que las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria consten expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento, sin que la exigencia de motivación se satisfaga cuando las dilaciones se justifican posteriormente en vía revisora por el Tribunal Económico-Administrativo que revise el acuerdo de derivación.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de don Luis Pedro contra la sentencia dictada el 14 de noviembre de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, aquí recurrida, pues



ésta ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantenido un criterio que contradice el fijado en esta sentencia.

Lo expuesto implica, asimismo, la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal del Sr. Luis Pedro , anulando la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura de 31 de mayo de 2018 y el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, al haberse producido la caducidad del procedimiento de declaración de responsabilidad.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación; y por lo que se refiere a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al criterio interpretativo general y reiteradamente aplicado por este Tribunal Supremo.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Antonio Crespo Candela, en representación de don Luis Pedro , contra la sentencia dictada el 14 de noviembre de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso núm. 501/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 501/2018 interpuesto por la representación procesal de don Luis Pedro contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura de 31 de mayo de 2018, que desestimó la reclamación económico- administrativa interpuesta contra el acuerdo dictado por el Técnico Jefe de Gestión Recaudatoria de la Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Extremadura, por el que se declaró al recurrente, don Luis Pedro , responsable subsidiario en virtud de los apartados a) y b) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria, resolución y acuerdo que se anulan por su disconformidad a Derecho, con los efectos jurídicos inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés votó en sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección Segunda D. José Antonio Montero Fernández.