

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ043359

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 5 de mayo de 2011

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1560/2007

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Organización. Competencia. El obligado tributario. Domicilio fiscal. Cambio de domicilio. La competencia territorial del órgano de Inspección viene determinada por el lugar del domicilio del obligado tributario. Pues bien, al inicio de las actuaciones inspectora no sólo la Administración tributaria tenía conocimiento del cambio de domicilio del obligado tributario, sino que lo había admitido, puesto que tras su comunicación, admitió pacíficamente, y, por tanto, asumiendo la competencia derivada de dichas actuaciones, que las declaraciones complementarias se hicieran en una Administración de un municipio de la Comunidad del nuevo domicilio fiscal, y, sin solución de continuidad, que las declaraciones de los ejercicios de siguientes también se presentaran ante la misma; por tanto, *si este último domicilio, aun erróneo o inexistente, fue determinante para asumir las competencias fiscales, las mismas razones empujaban a la Administración para considerar que al inicio de las actuaciones inspectoras era competente la nueva Administración tributaria Territorial* para la tramitación de las actuaciones inspectoras, puesto que para la Administración tributaria, a efectos fiscales, éste era el último domicilio conocido del sujeto pasivo.

Notificaciones. En general. Diligencia exigible a la Administración. Pero es más, aun el error o inexistencia del domicilio señalado por el obligado tributario, coetáneamente al inicio de las actuaciones, la Inspección fue informada del domicilio exacto y correcto de los obligados tributarios, sin que desplegara actividad alguna para respetar las garantías procedimentales de los interesados. Lo cual aboca a otra consecuencia, la falta de validez de las notificaciones edictales, puesto que la Administración debió, al menos, intentar la notificación personal antes de la publicación en edictos y en todo caso estos debieron publicarse en el BOP del nuevo domicilio; esto conlleva que hasta la fecha del escrito de queja del sujeto pasivo, no pueda tenerse por formalmente notificado, y desde la última fecha, que interrumpió la prescripción, a aquélla habían transcurrido más de cinco años para tener por prescrita la acción para liquidar -ya antes habían transcurrido cuatro años para poder sancionar-.

Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Conducente a la inspección. Interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras. Escrito de alegaciones contra el acta. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 23 de marzo de 2009, recurso n.º 371/2004 (NFJ035575)].

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso de alzada ordinario. Requisitos. Necesidad de formular las alegaciones en el escrito de interposición. Consecuencias de no hacerlo. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 6 de marzo de 2008, recurso n.º 316/2004 (NFJ028632)].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 88.1.d).

RD 939/1986 (RGIT), arts. 17, 20.1 a) y 34.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 45, 64, 65 y 66.

RD 391/1996 (RPREA), art. 123.

Orden de 26 de mayo de 1986 (Se desarrolla el RGIT en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria), art. 8.º.

RD 2631/1985 (Procedimiento sancionador), art. 13.1 a) y c).

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 59.5.

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO
Don RAMON TRILLO TORRES

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cinco de Mayo de dos mil once.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 1560/2007, interpuesto por LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, de fecha 22 de febrero de 2007, dictada en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 989/2003.

Ha sido parte recurrida D. Agustín y Dña. María Inés, representada por el Procurador D. Felipe Juanas Blanco.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el recurso contencioso-administrativo nº 989/2003 seguido en la Sección Segunda de la sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 22 de febrero de 2007, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador D. Pedro Rodríguez Rodríguez, en nombre y representación de D. Agustín y Dña. María Inés, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 18 de julio de 2003, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su virtud anular la resolución impugnada, así como la liquidación de que trae causa, por su disconformidad a derecho, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, sin expresa imposición de costas".

Esta sentencia fue notificada al Abogado del Estado, representante de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, el día 2 de marzo de 2007.

Segundo.

La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, presentó con fecha 6 de marzo de 2007 escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional acordó, por Providencia de fecha 7 de marzo de 2007, tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

Tercero.

El Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, presentó con fecha 12 de junio de 2007 escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción de los artículos 64, 65 y 66 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, así como el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobados por Real Decreto de 25 de abril de 1986, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia por la que estimando el recurso case y anule la recurrida, sustituyéndola por otra en la que se desestime el recurso contencioso-administrativo en su día interpuesto".

Cuarto.

D. Agustín y Dña. María Inés , representados por el Procurador D. Felipe Juanas Blanco, comparecieron y se personaron como partes recurridas.

Quinto.

La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Providencia de fecha 16 de noviembre de 2007, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las acciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

Sexto.

Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Procurador D. Felipe Juanas Blanco, en representación de D. Agustín y Dña. María Inés , partes recurridas, presentó con fecha 8 de febrero de 2008 escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, de conformidad con la sentencia de instancia, el escrito de alegaciones al Acta de Inspección, no interrumpe plazo alguno, ni tan sólo el de inactividad de los seis meses previstos en el artículo 31.3 del RGIT , avalándolo numerosa jurisprudencia, entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 14 de abril de 2.003 , 29 de octubre y 18 de noviembre de 2.002 , por lo que procede desestimar el presente recurso; suplicando a la Sala "dicte en su día Sentencia en la que desestimándose el recurso de casación se confirme íntegramente la sentencia recurrida".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 4 de Mayo de 2011, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de fecha 22 de febrero de 2007 , estimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 18 de julio de 2003, que desestimó el recurso de alzada interpuesto por los recurrentes, contra Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 21 de diciembre de 1999, Expediente número NUM000 , por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1986, y cuantía de 794.326,4 euros (132.164.793 pesetas), estimando, por contra, el interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, contra el referido Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional, con confirmación de la liquidación practicada.

La sentencia de instancia estima el recurso contencioso administrativo por las razones contenidas en el Fundamento Cuarto de la sentencia, que es del siguiente tenor:

"El siguiente motivo a enjuiciar es el relativo a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio que nos ocupa.

Dado su carácter de excepción perentoria, su estimación llevaría como consecuencia que no fuera necesario el examen del resto de los motivos aducidos en el escrito rector.

La Sala, por razones de economía procesal, debe comenzar por examinar la invocada prescripción, al amparo del artículo 31, 4, del Reglamento General de Inspección , y ello, aunque esta vía se articule con carácter subsidiario a la aducida en base al artículo 64 de la LGT , si se parte de que, en ambos casos, se aduce la misma excepción, es decir, la prescripción.

Pues bien, la Sala comparte los razonamientos de los recurrentes, referidos al transcurso de más de 6 meses de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, aunque difiera de la parte actora en cuanto al "dies a quo" y el "dies ad quem" del referido cómputo.

En efecto, ha de partirse a tal efecto de que el escrito de alegaciones al acta de Inspección no tiene efectos interruptivos de la prescripción, al tratarse de un acto que forma parte de las propias actuaciones inspectoras, tal como ha declarado el Tribunal Supremo en sentencia de 15 de abril de 2004 , doctrina que esta Sala viene aplicando" ; copia la sentencia de la propia Audiencia Nacional, de fecha 11 de mayo de 2006, recurso 661/2003 , y continúa en estos términos, " Debe partirse a tal efecto, como reconoce el acto de liquidación, considerando cuarto, que la entrega del acta de inspección, al margen de la publicación en el BOP de Barcelona, se produjo el 12 de junio de 1995, tal como reconoce la demanda, por lo que si se parte de la referida fecha, sin

atribuir efectos interruptivos al referido escrito de alegaciones, resulta evidente que el día 8 de enero de 1996 en que se notifica la liquidación, notificación que esta Sala considera correcta, han transcurrido más de 6 meses, por lo que todas las actuaciones anteriores a dicha fecha, a tenor de lo dispuesto en el artículo 31, 4, del Reglamento General de Inspección han perdido su eficacia, y si ello es así, se debe declarar que ha prescrito el derecho de la Administración para liquidar el ejercicio 1986, por haber transcurrido más de cinco años entre la última fecha que interrumpió la prescripción, por la presentación de la declaración complementaria del ejercicio que nos ocupa, según consta en la propia declaración, el 29 de septiembre de 1989 y la fecha de notificación de la liquidación, el 8 de enero de 1996, pues iniciándose el cómputo el 29 de septiembre de 1989 el plazo concluyó el 29 de septiembre de 1994.

En este aspecto, la Sala llega a las mismas conclusiones que la resolución del TEAR de Cataluña, en la reclamación NUM010 , interpuesta por la hermana del recurrente D^a Marta , aunque en esta resolución se considerase como "dies a quo" de la referida interrupción, la finalización del plazo para formular alegaciones al acta de Inspección".

Articula el Sr. Abogado del Estado un único motivo de casación, al amparo del artº 88.1.d) de la LJ , por infracción de los arts. 64, 65 y 66 de la LGT , en relación con el artº 34 del RGIT ; considera que dado que el escrito de alegaciones frente al acta no supone la paralización injustificada del procedimiento inspector, no procedía declarar la prescripción. La parte actora en el recurso contencioso administrativo se opone a las consideraciones del Sr. Abogado del Estado con cita de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2002 .

Segundo.

Al respecto este Tribunal se ha pronunciado en numerosísimas ocasiones en el sentido de que el día inicial para el cómputo de la paralización injustificada de actuaciones deba fijarse en la fecha de la formulación del acta, con apoyo en unos razonamientos que se sintetizan en la Sentencia de 23 de marzo de 2009, en cuyo fundamento de derecho Sexto, al resolver un recurso de casación para la unificación de doctrina (núm. 371/2004), señalamos lo que a continuación se transcribe:

«Sin embargo, no puede afirmarse que la tesis que mantiene la recurrente -a saber, que el plazo de alegaciones al acta debe computarse también a los efectos de determinar si ha existido una paralización injustificada de las actuaciones inspectoras- haya sido la ratio decidendi de esta Sala en las Sentencias que se aportan para ilustrar la desigualdad de trato que se denuncia. En efecto, en primer lugar, debe ponerse de manifiesto que, como apunta el Abogado del Estado, los hechos enjuiciados y los razonamientos jurídicos que fundamentan el fallo en las citadas Sentencias de 23 de noviembre de 2002 y 14 de abril de 2003 son sensiblemente diferentes y, por tanto, no es posible apreciar la contradicción de doctrinas denunciada.

Ya hemos dicho que en la Sentencia impugnada en esta sede se plantea la cuestión del efecto que debe tener el escrito de alegaciones al acta inspectora sobre la interrupción de la prescripción. Sin embargo, en la Sentencia de 23 de noviembre de 2002 , se enjuició "el problema relativo a si el efecto prevenido en el ap. 4 del art. 31 del Reglamento" General de la Inspección de los Tributos , "en el sentido de que la interrupción del cómputo del plazo de la prescripción que produce la actuación inspectora no tiene lugar si ésta se interrumpe injustificadamente por más de seis meses, debe apreciarse desde el inicio de la referida actuación hasta su materialización en la correspondiente acta", como sostenía la Administración recurrente, "o, por el contrario, desde tal inicio, pero hasta la notificación al interesado del acto liquidatorio, como sostuvo la Sala de instancia" (FD Primero); y se declaró no haber lugar al recurso de casación instado porque, conforme a este Tribunal, "por 'actuaciones inspectoras' han de entenderse no solo las desarrolladas desde el inicio de la inspección hasta que 'se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión', sino las que se producen entre dicha iniciación y la notificación de la liquidación resultante de la misma» (FD Segundo). Y en la Sentencia de 14 de abril de 2003 esta Sala examinó si, tal y como sostenía el Abogado del Estado, la Sentencia impugnada infringía el art. 66.1.b) LGT "al negar virtualidad interruptiva de la prescripción al escrito presentado" ante "el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Madrid, formulando alegaciones por parte de la reclamante" (FD Primero), estimando el recurso con base en que, conforme venimos manteniendo, "el escrito de alegaciones, tras la puesta de manifiesto del expediente, en la tramitación de una reclamación económico administrativa, sí produce dicho efecto interruptivo del plazo de prescripción" (FD Quinto).

Siendo esto así, es evidente que, tal y como señala el Abogado del Estado, deben considerarse como obiter dicta las afirmaciones -contenidas en las citadas resoluciones- de que el trámite de alegaciones al acta "en la vía de gestión no interrumpe la prescripción, a diferencia de las alegaciones producidas en vía económico-administrativa" (Sentencia de 23 de noviembre de 2002, FD Segundo), y de que "la formulación de alegaciones al Acta, en el curso de una inspección tributaria, no interrumpe plazo alguno", "ni siquiera el de paralización de

dichas actuaciones a efectos de que mantengan el efecto interruptivo de la prescripción" (Sentencia de 14 de abril de 2003).

Por lo que se refiere a la Sentencia de 4 de junio de 2002 , es cierto que aclara que el escrito de alegaciones acta presentado por los contribuyentes no tiene "per se" efectos interruptivos" (FD Segundo). En particular, señala que "en la vía de gestión y mas concretamente en la resolución de los expedientes contradictorios, iniciados por actas de la Inspección de los Tributos, con disconformidad de los contribuyentes, quien, en principio, interrumpe la prescripción es la Inspección de Hacienda, como representante orgánico de la Administración Tributaria, sin que, por tanto, el escrito de alegaciones presentado por los contribuyentes inspeccionados, interrumpa la prescripción, pues se trata de un trámite propio de un expediente iniciado de oficio por la Administración, supuesto completamente distinto al de los recursos y reclamaciones económico-administrativos interpuestos por los propios contribuyentes" (FD Segundo).

Basta, sin embargo, la mera lectura de la referida Sentencia para constatar que para concluir que había existido una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras esta Sala computó el plazo de seis meses establecido en el art. 31.3 R.G.I .T. desde la presentación del escrito de alegaciones al acta hasta que se notificó el acto administrativo de liquidación. Concretamente, en el FD Segundo, se afirma, literalmente, lo que sigue:

"Los contribuyentes presentaron su escrito de alegaciones el día 19 de Diciembre de 1989, y la Inspección de los Tributos - Oficina Técnica- de la Delegación de Hacienda de Barcelona, sin ninguna actuación intermedia, y sin justificación alguna de la tardanza en resolver, dictó el acto administrativo resolutorio del expediente el día 25 de Julio de 1990, que fue notificado a los sujetos pasivos el 29 de Noviembre de 1990, según manifiestan los recurrentes, fecha que debe aceptarse, aunque en el expediente administrativo no consta el correspondiente justificante de la notificación, porque la Administración Tributaria no ha discrepado de dicha fecha.- Es claro que desde la fecha de presentación del escrito de alegaciones el día 19 de Diciembre de 1989 hasta la fecha en que se dictó el acto administrativo de resolución el día 25 de Julio de 1990, y mucho mas si se toma la fecha de su notificación el día 29 de Noviembre de 1990, han transcurrido mas de seis meses, de manera que según dispone el artículo 31, apartado 3, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , tal paralización se considera como 'interrupción de las actuaciones inspectoras', por haber superado la suspensión de las mismas mas de seis meses, en el entendimiento de que el acto de liquidación o resolución del expediente constituye, según doctrina legal expuesta por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo en las sentencias citadas, 'actuaciones inspectoras', de modo que, según dispone el apartado 4, letra a) de dicho artículo 31 , tal interrupción injustificada produce el efecto de que 'se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones ".

Por otro lado, que, al afirmar que el escrito de alegaciones al acta no produce "per se" efectos interruptivos, la Sentencia de 4 de junio de 2002 no estaba sosteniendo que dicho trámite no deba computarse como una actividad que impide que pueda estimarse que existe una paralización injustificada e imputable a la Administración del procedimiento inspector, es algo que ya hemos tenido oportunidad de aclarar recientemente en nuestra reciente Sentencia de 7 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 4528/2004), en la que hemos señalado lo siguiente:

"En el segundo motivo de casación que se articula se alega infracción de los arts. 66 y 64 de la Ley General Tributaria y 31.4 del Reglamento General de la Inspección. En definitiva, se solicita que se declare que existió prescripción de la acción administrativa para liquidar, por interrupción durante más de 6 meses de las actuaciones inspectoras, dado que, a juicio de la recurrente, su escrito de alegaciones no interrumpió el plazo prescriptivo.

Es de señalar que en el escrito de interposición del recurso se mezclan de forma absolutamente indebida, con la consiguiente confusión, las disposiciones legales y reglamentarias reguladoras del régimen de prescripción de las deudas tributarias de los arts. 64 y ss. de la Ley General Tributaria , con las disposiciones legales y reglamentarias reguladoras de las paralizaciones indebidas del procedimiento inspector.

En realidad, el único punto de conexión que existe entre ambas disposiciones legales y reglamentarias es la norma del art. 29.3 del Estatuto del Contribuyente , a tenor de la cual la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, determina que no se considera interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones inspectoras.

De este modo, lo único que ocurre es que si se produce una paralización injustificada, y por causa imputable a la Administración, y no al obligado tributario, de un procedimiento inspector, durante más de seis meses, se priva de efectos interruptivos de la prescripción a los previos actos de dicho procedimiento inspector, a los efectos del art. 66.1.a) de la Ley General Tributaria .

Pero lo que en absoluto resulta de la jurisprudencia invocada por la recurrente, como advierte el Abogado del Estado, es que la presentación del escrito de alegaciones por parte del interesado dentro del procedimiento inspector no sea un trámite absolutamente esencial dentro de dicho procedimiento inspector, dada su vinculación

con el principio de audiencia; además de ser un trámite legalmente imperativo. Y por lo tanto, lo que en absoluto se sostiene en la jurisprudencia del Tribunal Supremo es que la formulación del escrito de alegaciones por parte del interesado, o en defecto de su formulación el traslado de la Administración al interesado para que formule este escrito de alegaciones dentro de determinado plazo, sean trámites que no deben computarse como actividad legítima del procedimiento inspector y, en tal medida, como una actividad que impide, cuando menos durante su plazo de cumplimentación legal, que pueda considerarse que existe una paralización injustificada e imputable a la Administración del procedimiento inspector.

No puede admitirse que, para evitar una paralización injustificada del procedimiento inspector, la Administración deba prescindir del trámite esencial de alegaciones del interesado. Ello comportaría no sólo una vulneración de las normas legales y reglamentarias reguladoras de la tramitación del procedimiento inspector, sino una posible vulneración de principios constitucionales de mayor trascendencia, como es el principio de audiencia.

Y de hecho, si nos fijamos en la redacción de la sentencia de este Tribunal Supremo de 4 de junio de 2002, invocada por el recurrente, lo que nos dice es que la presentación del escrito de alegaciones del interesado dentro del procedimiento inspector no es una causa que interrumpa, "per se", el plazo de prescripción de la deuda tributaria en el sentido del art. 66.1.b) de la Ley General Tributaria, que se refiere a la interrupción del plazo de prescripción de la deuda tributaria por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase por parte del interesado; a diferencia de lo que la misma jurisprudencia del Tribunal Supremo ha dicho respecto de la presentación del escrito de alegaciones del interesado dentro del procedimiento económico-administrativo.

Lo que no dice esta sentencia es que no debemos computar el escrito de alegaciones del interesado como hito esencial del procedimiento inspector y, en tal medida, que no lo debemos tener en cuenta a los efectos de valorar si se ha producido o no una paralización injustificada del curso del procedimiento inspector durante más de seis meses, que pueda privar de efectos interruptivos de la prescripción a las actuaciones previas desarrolladas por la Administración en el seno de dicho procedimiento inspector, en el sentido establecido por la norma especial del art. 29.3 del Estatuto del Contribuyente.

De hecho, en esa sentencia de este Tribunal de 4 de junio de 2002, podemos observar que el día inicial para el cómputo de la paralización indebida durante más de seis meses del correspondiente procedimiento inspector se fija en el siguiente a la presentación del escrito de alegaciones del interesado y no en el momento previo de formulación del acta por parte de la Inspección de los Tributos.

Esto es, este Tribunal tiene en cuenta, como momento inicial para computar la paralización indebida durante más de seis meses del procedimiento inspector, la presentación del escrito de alegaciones por parte del interesado, que se produce entre el acta de la Inspección y la liquidación final de la Inspección.

Mientras que en el escrito de interposición del recurso, lo que se pretende es que se compute este plazo entre el momento del acta y el momento de la liquidación, desconociendo completamente que, en medio del acta y la liquidación existió un traslado para alegaciones y una presentación de dicho escrito de alegaciones por parte del interesado ante la Inspección" (FD Cuarto)".

Dado que en el presente caso las fechas a tener en cuenta son las de notificación del acta, 12 de junio de 1995, formulación de alegaciones al acta, 8 de julio de 1995, y notificación de la liquidación 8 de enero de 1996, no han transcurrido seis meses para producir la caducidad computar el plazo de prescripción.

Constatada la infracción denunciada y siendo procedente casar la sentencia de instancia, procede resolver la contienda suscitada en la instancia conforme a los términos que se hicieron valer por las partes en aquella.

Tercero.

Impugnada por la parte actora la resolución de la resolución del TEAC por haberse interpuesto el recurso de alzada de forma extemporánea por el Director del Departamento, una vez transcurridos los 15 días hábiles a contar desde la notificación de la resolución del TEAR, así como que en el escrito en que se interpone el mismo no se expresan los motivos de impugnación.

No se cuestionan los siguientes hechos:

- Con fecha 21 de septiembre de 1999, el Tribunal Económico Administrativo Regional, resolvió la reclamación económico administrativa.
- La resolución se notificó a los interesados en 29 de febrero de 2000.
- En 22 de junio de 2000 tuvo entrada en el Registro General de la Agencia Tributaria la notificación de la resolución del TEAR.
- Contra la resolución del TEAR los recurrentes interpusieron recurso de alzada por escrito de 17 de marzo de 2000, mientras que el Director del Departamento presentó escrito anunciando la interposición del recurso ordinario de alzada el 10 de julio de 2000. En el referido acto solicitaba que le fuera puesto de manifiesto el expediente para formular las oportunas alegaciones.

- En fecha 13 de octubre de 2000, el Tribunal Económico Administrativo Regional remite a la Agencia Tributaria el expediente solicitado para que el Director del Departamento formulase las correspondientes alegaciones.

- Con fecha 2 de noviembre de 2000, tienen entrada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña las alegaciones realizadas al recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento.

Alegaciones como la realizada por la parte actora en su demanda han sido resueltas en numerosas ocasiones por este Tribunal, interpretando el artículo 123 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas , aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo , en esta ocasión ha de acogerse la alegación con arreglo al criterio sentado en la Sentencia de 6 de marzo de 2008 , dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que se ha dicho:

QUINTO. (...) en contra de lo que mantiene el Abogado del Estado, hay que reconocer que los artículos 121, 122 y 123 del Reglamento de 1 de Marzo de 1996 coinciden sustancialmente con los artículos 131, 132 y 133 del Reglamento de 20 de Agosto de 1981 , por lo que la contradicción denunciada por el recurrente entre la sentencia recurrida y las invocadas de contraste es patente, en cuanto a la posibilidad, o no, de que se anuncie la interposición del recurso de alzada sin indicar los motivos en que se funde, debiendo reconocerse, además, que la sentencia impugnada incurre en infracción legal.

En efecto, y como ha tenido ocasión de declarar esta Sala, en la reciente sentencia de 30 de Enero de 2008, rec. de casación para la unificación de doctrina 92/03 , "El art. 121.1 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo , por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas (R.P.E.A.), dispone que el recurso de alzada se interpondrá ante el Tribunal Regional o Local que hubiera dictado la resolución que se recurra en el plazo improrrogable de quince días, contados desde el siguiente al de su notificación. No obstante --dice el apartado 2--, si el recurso de alzada se promoviera por alguno de los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, "podrá" interponerse el recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el ya indicado plazo de quince días.

El contenido del escrito de interposición del recurso de alzada debe reunir una serie de requisitos. Así, según el art. 123.1 del citado R.P.E.A., de idéntica redacción al art. 133.1 del Real Decreto 1999/1981 , en el escrito de interposición de la alzada debe exponer el recurrente los motivos en que se funde y podrá acompañar los documentos que estime pertinentes, sin que en la segunda instancia (la de alzada) sea procedente la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, salvo en los casos previstos en el apartado 2 del art. 122 .

A tenor del art. 122.2 , de análoga redacción al art. 132, apartado 2, del R.P.E.A. de 1981 , cuando el recurso se interponga directamente ante el Tribunal Central, en virtud de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior --es decir, cuando el recurso de alzada se promueva por alguno de los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria--, el Secretario General, dentro de un plazo de ocho días, reclamará el expediente con todas las actuaciones al Tribunal Regional o Local correspondiente, al que se enviará el escrito de interposición del recurso, con objeto de que se de vista del mismo, en unión de los expedientes, al reclamante y demás partes interesadas, con puesta de manifiesto de los expedientes durante el plazo de quince días para que en dicho plazo presenten las alegaciones que estimen convenientes (único supuesto de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones en la segunda instancia además del caso de diligencias de prueba practicadas de oficio: art. 124.2).

Así pues, a diferencia de la posibilidad de iniciar la reclamación económica administrativa mediante escrito en el que el interesado se limite a pedir que se tenga por interpuesta la reclamación, a la manera de escrito de iniciación del proceso contencioso-administrativo, el escrito de interposición del recurso de alzada ha de contener necesariamente las alegaciones correspondientes (hechos, fundamentos jurídicos y petición que se concrete en el recurso) y los documentos que acompañen al mismo al no haber con posterioridad, en la segunda instancia de la vía económica administrativa, un trámite posterior de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones y por ello no existe la posibilidad de iniciar el recurso de alzada mediante un escrito en el que el interesado se limite a pedir que se tenga por interpuesto el recurso, reservándose la realización de las alegaciones para un momento posterior.

Además, pues, de los requisitos comunes a todo escrito de iniciación de un procedimiento, el recurso de alzada deberá contener, obligatoriamente, los hechos y fundamentos jurídicos que justifiquen la pretensión del recurrente. Y así, el art. 123.2 del Real Decreto 391/1996 (que es transcripción del art. 133.2 del Decreto 1999/1981) señala que "después de la presentación del escrito de interposición, no se admitirá documento alguno y el Tribunal mandará devolver de oficio los que se presenten, sin ulterior recurso".

La doctrina ha precisado que, aún cuando el art. 123.1 del R.P.E.A . no exige la puesta de manifiesto previa del expediente para poder formular la interposición del recurso, parece evidente que si el recurrente estimase necesario el examen del expediente para fundar debidamente el recurso, tendrá derecho a ello, pudiendo examinar tanto el expediente de gestión para constatar algún dato que estime de interés para articular el

recurso como el expediente correspondiente a la primera instancia para verificar cualquier otro extremo. Negar el acceso del recurrente al expediente podría colocarle en situación de indefensión.

La interpretación conjunta de los arts. 121 y 123 del Real Decreto 391/1996 , al igual que la de sus homólogos arts. 131 y 133 del Real Decreto 1999/1981 , determina, forzosamente, dada la radicalidad de los requisitos formales establecidos en los mismos para la viabilidad del recurso de alzada en vía económico administrativa y para que éste goce de la virtualidad de un acto impugnatorio propiamente dicho, que su escrito de interposición, en el plazo improrrogable de 15 días contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución del TEAR que se intenta impugnar, contenga, ya, como algo ínsito y connatural al mismo, la exposición de los motivos en que se funde en cuanto que --como expresamente se precisa-- no es procedente en la segunda instancia el trámite de puesta de manifiesto del expediente ni habrá periodo de alegaciones, debiendo formularse éstas en el mismo escrito de interposición.

De no observarse todos los condicionantes expuestos, no se estaría ante la presencia de un recurso de alzada ordinario en sentido estricto, con todos sus elementos de contraste justificativos, sino ante una virtual pretensión, vacía de contenido.

El cumplimiento de las formalidades y plazos indicados en la interposición del recurso de alzada obliga a todos los intervinientes, sin posibilidad de la concesión de plazos de cortesía o de una interpretación que pueda beneficiar a una de las partes en detrimento del principio de seguridad jurídica (derivado del cumplimiento del indicado plazo y formalidades procedimentales). Como decía esta Sala en su sentencia de 21 de enero de 2002 (rec. de casación num. 7368/1996), el TEAC debió tratar al Director General de Tributos como una parte recurrente, sin privilegio procedimental alguno, al igual que si se tratara de un recurso de alzada de un contribuyente.

Esta Sala y Sección, en su sentencia de 18 de septiembre de 2001 (rec. num. 3282/2000) ya había establecido que en los procedimientos tramitados con el Real Decreto 1999/1981 el escrito de interposición del recurso debía contener las alegaciones, entendiéndose en caso contrario, es decir, cuando sólo se anunciaba el recurso, que no había verdadera interposición del recurso, ya que únicamente puede entenderse planteado cuando se presentan alegaciones.

La misma sentencia señaló que con los arts. 121, 122 y 123 del Real Decreto 391/1996 la solución era distinta, dando a entender que admitían el desdoblamiento del procedimiento entre anuncio del recurso y alegaciones.

Este criterio debe entenderse superado porque, comparando la redacción del art. 132.2 del Real decreto 1999/1981 con la del art. 122.2 del Real Decreto 391/1996 no se aprecia cambio sustantivo alguno. El primero establecía que se dará "vista del escrito de interposición del recurso" a las "demás partes interesadas" y la novedad introducida por el Real Decreto 391/1996 es que, además de las partes interesadas, se dará vista al "reclamante". El "reclamante" es el sujeto que instó la reclamación en primera instancia, siendo el órgano que interpone la alzada "el recurrente", término acuñado por el apartado 3 del art. 122 del Real Decreto 391/1996 , en referencia a quien interpone el recurso.

Item más, si el escrito de interposición del recurso es un mero anuncio, las demás partes interesadas, entre las que se incluye al reclamante a cuyo favor produce efectos la resolución impugnada, desconocerán los motivos de impugnación del órgano directivo, pues el plazo de alegaciones es común de quince días, como prevé el num. 3 del art. 122 del Real Decreto 391/1996 , lo que atentaría al derecho del administrado a la defensa y al orden público procesal pues primero debe exponer la parte que acciona y después la parte que ejerce la oposición. En conclusión, ni el Real Decreto 1999/1981 ni el Real Decreto 391/1996 preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la sentencia de 18 de septiembre de 2001 , impidiendo así tener por planteado el recurso".

SEXTO. No desconoce, si embargo, la Sala, como se señalaba en la citada sentencia de 30 de Enero de 2008 , que "el nuevo régimen del recurso de alzada ordinario constituido por el art. 241 de la nueva Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre , y por el art. 61.2 del "Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en materia de revisión en vía administrativa" (RGRVA), aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , (RGRVA) ofrece algunos aspectos de interés en la tramitación del recurso de alzada ordinario.

Se amplía el plazo de interposición a un mes, en lugar de los quince días que regían en el régimen anterior. El plazo obliga igualmente a los órganos administrativos legitimados para recurrir.

En cuanto al órgano al que debe dirigirse el recurso, éste se interpone ante el Tribunal Económico-Administrativo Central y se dirige al Tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente de aplicación de los tributos y el de la reclamación al Tribunal Económico-Administrativo Central (art. 61.2, párrafo 1 del RGRVA).

El procedimiento a seguir es distinto según que el legitimado para recurrir hubiera estado personado o no en el procedimiento en primera instancia:

a) Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición --dice el art. 241.2 de la Ley 58/2003 -- deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

b) Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, dice el art. 61.2, párrafo 2º, del RGRVA que el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto el doble expediente --el de aplicación de los tributos y el de la reclamación-- para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación y, a continuación, dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. (En total, dos meses para que las partes --las que se personaron y las que no-- efectúen alegaciones). Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así pues, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada se desdobra en dos fases: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA."

Debe, pues, estimarse el presente motivo, por lo que procede anular la resolución del TEAC, en cuanto estima el recurso de alzada del Director del Departamento.

Cuarto.

Opone la parte actora varias causas de oposición que giran todas ellas alrededor de su domicilio fiscal al tiempo de iniciarse las actuaciones inspectoras.

En esta línea, alega la demandante que la Inspección de Barcelona habida cuenta del domicilio fiscal de los contribuyentes, es manifiestamente incompetente, pues teniendo su domicilio fiscal en Madrid a partir de 14 de abril de 1989, la competencia le correspondía a la Administración Tributaria Territorial de Madrid, artº 45 de la LG, en relación con el artº 20.1.a) del RGIT y artº 8 de la OM de 26 de mayo de 1986.

A dicha nulidad por falta de competencia de la Inspección de Barcelona, añade que todas las actuaciones, todas las citaciones y diligencias, en tanto se hicieron en lugar distinto al de su domicilio y por Edictos en la provincia de Barcelona, resultan igualmente nulas, lo que da lugar a la prescripción para la acción de comprobación del ejercicio de 1988 y anteriores, pues desde la presentación de las liquidaciones complementarias correspondientes a los ejercicios de 1984 a 1987 en 20 de septiembre de 1989, a la primera notificación realizada en el domicilio de Tres Cantos en 12 de junio de 1995, había transcurrido el plazo de prescripción.

Prescripción que también se ha producido aún de considerar correctas las notificaciones por Edictos del BOP de Barcelona, pues el procedimiento estuvo paralizado en varias ocasiones por plazo superior a seis meses, produciéndose la caducidad y con ella la no interrupción del plazo prescriptivo.

De lo actuado ha quedado probado, como se recoge en las resoluciones recurridas, que con fecha 16 de mayo de 1995, la Dependencia de Inspección de la Delegación de la Agencia Tributaria en Barcelona instruyó a los obligados tributarios Acta previa de disconformidad, modelo A.02, núm. NUM001 por el concepto y período referidos, en la que se hacía constar, entre otros extremos: 1º) El contribuyente presentó, con fecha 3 de julio de 1989, escrito en el que solicita liquidación por la Administración de ejercicios 1984 a 1987 y, posteriormente, el 29 de septiembre de 1989, declaraciones complementarias, optando por la tributación conjunta en dichos ejercicios por los conceptos de Impuestos sobre la Renta y extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. 2º) Del escrito referido y de la información obtenida por la Inspección del Departamento de Informática Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda resulta que el contribuyente fue titular, durante el ejercicio 1986, de Libretas KD de La Caixa con los siguientes importes ingresados y fechas de apertura: a) 27/09/1986: 76.000.000 pesetas (456.769,2 euros); b) 14/10/1986: 20.000.000 pesetas (120.202,42 euros) y c) 27/10/1986: 10.350.000 pesetas (62.204,75 euros), siendo canceladas dichas Libretas en 29/12/1986. 3º) En el escrito citado de 3 de julio de 1989, el obligado tributario establece el origen de los fondos invertidos en las Libretas KD en Activos Financieros y Derechos en Bancos de los que es titular al final de 1983 (fiscalmente prescrito), pero sin identificar los citados Activos y Derechos, ni aportar documento alguno que acredite su titularidad, ni justificar mediante los oportunos medios de prueba una concatenación de inversiones que sean el origen de la imposición de 106.350.000 pesetas (639.176,37 euros) en Libretas KD con las fechas de apertura indicadas. 4º) De lo anteriormente expuesto resulta la adquisición, durante el ejercicio 1986, de 106.350.000 pesetas (639.176,37 euros) en Seguros de Capital Diferido o de Prima Unica, cuya financiación (salvo prueba en contrario, que correspondía aportar al obligado

tributario) no se corresponde con las rentas declaradas. A este respecto se señala que, en relación con el ejercicio 1984, fue suscrita de conformidad un Acta previa, en la que la Base Imponible comprobada ascendía a 4.840.536 pesetas (29.092,21 euros), sin que resultase el descubrimiento de ninguno de los Activos Financieros y Derechos en Bancos por importe de 96.000.000 pesetas (576.971,62 euros), de los que el contribuyente alega ser titular al finalizar el ejercicio 1983, ni tampoco se hiciera referencia a los rendimientos de los mismos en las declaraciones complementarias presentadas en 1989, pues las Bases Imponibles declaradas para 1985 y 1986 ascendieron a 3.739.936 pesetas (22.477,47 euros) y 4.341.467 pesetas (26.092,74 euros), respectivamente. 5º) Mediante comunicación por edictos (publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona), se solicitó de los contribuyentes la justificación de la procedencia de los fondos invertidos en las Libretas KD citadas, sin que los interesados atendiesen el requerimiento efectuado, por lo que se imputa a los obligados tributarios un incremento de patrimonio no justificado, de 106.350.000 pesetas (639.176,37 euros), generado en 5 años. 6º) En el curso de las actuaciones practicadas los obligados tributarios no han comparecido ante la Inspección personalmente, ni por medio de representante, no atendiendo las citaciones de 12 de abril y 8 de agosto de 1994, publicadas por edictos. Asimismo, se ha intentado infructuosamente notificar a los interesados las actuaciones, tanto en el domicilio declarado por los mismos a efectos fiscales, como en otros que figuran en las declaraciones complementarias presentadas, siendo considerado como obstrucción y resistencia a la actuación inspectora. 7º) Los hechos relatados constituyen, a juicio de la Inspección actuaria infracción tributaria grave, a la que corresponde una sanción del 225% de la cuota (que se desglosa en el mínimo del 50%, incrementado en 100 puntos porcentuales por perjuicio económico para la Hacienda Pública (artículo 13, 1, a, del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre), y 75 puntos porcentuales por resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora (artículo 13, 1, c, de la misma norma reglamentaria). 8º) Se estima procedente la regularización de la situación tributaria de la interesada, mediante la siguiente liquidación que se propone: Deuda tributaria de 209.321.161 pesetas (1.258.045,51 euros), comprensiva de cuota por importe de 49.778.302 pesetas (299.173,62 euros), intereses de demora de 47.541.680 pesetas (285.731,25 euros), y sanción de 112.001.179 pesetas (673.140,64 euros). No habiendo comparecido los obligados tributarios ni su representante legal a la firma del Acta, ésta fue comunicada mediante edictos publicados en el Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona, de fecha 28 de junio de 1995, y en los tablones de anuncios de los Ayuntamientos de Barcelona (desde el 29 de junio al 19 de julio de 1995), Capellanes (del 3 al 18 de julio de 1995) y La Pobla de Claramunt (durante un plazo de quince días), según certificaciones expedidas por los Secretarios de las citadas Entidades locales, incorporadas al expediente.

En el preceptivo informe ampliatorio del Acta, el Inspector actuario expone, en principio, que los obligados tributarios no se han personado en el procedimiento inspector (salvo en la presentación de un escrito de 26 de octubre de 1994, que fue contestado por la Jefatura de Inspección de Barcelona, mediante edicto publicado en el Boletín Oficial de la Provincia, de 4 de abril de 1995, ambos incorporados al expediente), los diversos intentos de citación infructuosa que se detallan, así como las actuaciones realizadas durante los años 1994 y 1995, concluyendo que desde la primera notificación por edictos al sujeto pasivo, las actuaciones se han desarrollado sin interrupción injustificada por plazo superior a seis meses, lo que determina, en su caso, la improcedencia de cualquier alegación en dicho sentido por el obligado tributario, al no haberse personado en el procedimiento excepto mediante una reclamación en queja. En cuanto a la prescripción de la deuda tributaria del ejercicio de referencia, se advierte que el plazo de 5 años ha quedado interrumpido, con arreglo al artículo 66, 1, c), de la Ley General Tributaria, por el escrito presentado por el obligado tributario, el 3 de julio de 1989, solicitando de la Administración liquidación de los ejercicios 1984 a 1989 y, posteriormente, el 29 de septiembre del mismo año, por la presentación de declaraciones complementarias de dichos ejercicios por los conceptos de IRPF y Patrimonio. Se detallan los hechos ya descritos en el Acta, relativos a las inversiones efectuadas por los obligados tributarios durante el ejercicio 1986, el requerimiento formulado para justificar la procedencia de los fondos invertidos, que no fue atendido por los contribuyentes, y la petición de información a la entidad financiera. Finalmente, se establecen los Fundamentos de Derecho de la regularización practicada y de la sanción impuesta.

Habiendo sido puesto de manifiesto el expediente, los interesados presentaron escrito de alegaciones al Acta, con fecha 8 de julio de 1995, oponiéndose a la liquidación y a la sanción propuesta en el Acta. Por Resolución del Inspector Jefe de la Dependencia de Inspección, de la Delegación de la Agencia Tributaria de Barcelona, de 21 de diciembre de 1995, se practicó liquidación confirmando la propuesta en el Acta, en cuanto a cuota e intereses de demora, y reduciendo el importe de la sanción a 34.844.811 pesetas (209.421,53 euros), por aplicación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, que da lugar a una Deuda tributaria de 132.164.793 pesetas (794.326,4 euros). Consta acreditado en el expediente, mediante Diligencia extendida por Agente tributario en fecha 9 de enero de 1996 que, habiendo comparecido D^a María Inés, en calidad de esposa del sujeto pasivo, en las Oficinas de la Agencia Tributaria de Madrid, sitas en la calle Guzmán el Bueno, número 119: "Se hace entrega de un duplicado de notificación procedente de Barcelona, cuyo original fue entregado el día 8 de enero de 1996 y recibido por D^a Erica ..., en calidad de empleada de hogar, del cual parte del mismo el compareciente manifiesta haber extraviado, y por cuyo motivo solicita duplicado del mismo, el cual se le entrega en este momento". En el pie de notificación de la Resolución liquidatoria notificada se indica literalmente lo siguiente: "Lo que traslado a Vd. para su conocimiento y efectos, significándole que, de no estar conforme con el acuerdo transcrito, podrá

interponer, en el plazo de 15 días contados desde el siguiente al de la notificación, recurso de reposición ante esta Oficina, o bien reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional".

Disconformes con la precedente Resolución, los obligados tributarios promovieron contra la misma, en 24 de enero de 1996, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Regional de Cataluña. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente, los reclamantes formularon, en síntesis, las siguientes alegaciones: 1ª) La Inspección de Barcelona, habida cuenta del domicilio fiscal de los reclamantes, es manifiestamente incompetente para practicar a éstos las actuaciones de inspección. 2ª) Nulidad de las citaciones realizadas en domicilios distintos del que figura en la reclamación como domicilio fiscal (Tres Cantos (Madrid), AVENIDA000 , número NUM002). 3ª Prescripción del derecho de la Administración a comprobar los ejercicios 1988 y anteriores, especialmente, por haber transcurrido más de seis meses desde la presentación de alegaciones al Acta, en 8 de septiembre de 1995, hasta la presentación de la reclamación en 26 de enero de 1996, ya que la notificación de la Resolución liquidatoria, efectuada en 8 de enero de 1996, es nula por carecer de los requisitos exigidos por el artículo 125 de la Ley General Tributaria. 4ª) Subsidiariamente, por existir una acreditada concatenación del capital invertido en 1986, desde 1983.

El Tribunal Regional de Cataluña, en sesión de 21 de diciembre de 1999, con el fundamento de que de la prueba aportada por los reclamantes, estaba acreditado que, a 31 de diciembre de 1983, disponían de un patrimonio ascendente a 75.791.874 pesetas (455.518,34 euros) que, con las correspondientes inversiones y desinversiones, podía haber dado origen a parte de los fondos que en el ejercicio 1986 se utilizaron en las libretas KD de La Caixa por importe de 106.350.000 pesetas (639.176,37 euros), adoptó el Acuerdo en primera instancia de estimar parcialmente la reclamación interpuesta, anulando la liquidación impugnada, y retrotrayendo el expediente al momento anterior de la incoación del Acta, para que la Inspección comprobase si, efectivamente, dicho patrimonio se utilizó para efectuar la inversión controvertida, y si los rendimientos de las desinversiones fueron efectivamente declarados. El Acuerdo fue notificado a los interesados el 29 de febrero de 2000, según acuse de recibo por correo certificado que queda incorporado a las actuaciones, y en trámite reglamentario al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, el siguiente día 22 de junio. Rechazó la incompetencia alegada y la prescripción teniendo en cuenta, además de los hechos anteriormente relatados, los siguientes: En el escrito de 3 de julio de 1989, solicitando de la Administración la práctica de las liquidaciones complementarias, así como en las declaraciones complementarias presentadas, se declaró como domicilio la C/ Tres Cantos, NUM003 , NUM004 , Puerta NUM005 de Colmenar Viejo, Madrid . Dicho domicilio figura también en las declaraciones presentadas correspondientes a las declaraciones de 1989, 1990, 1991 y 1992. El Ayuntamiento de Colmenar certificó que ninguno de los cónyuges estaban empadronados en el municipio y que nunca ha existido la C/ Tres Cantos, siendo un municipio nuevo que se segregó de aquel en el año de 1991. El Ayuntamiento de La Pobla de Claramunt, Barcelona, certifica que el Sr. Agustín aparece empadronado en C/ DIRECCION000 , NUM006 . En el DNI aparece domiciliado en PLAZA000 , NUM007 , Capellanes, Barcelona, renovado en 10 de agosto de 1990. El inicio de actuaciones inspectoras, que abarcaba ejercicios 1984 a 1992, se notificó por Edictos el 12 de abril de 1994. Se intentó la notificación del inicio de las actuaciones en C/ DIRECCION001 , NUM008 , Barcelona, mediante diligencias de 1 de febrero de 1991, 4 de febrero de 1991, 5 de febrero de 1991, 31 de enero de 1992 y 3 de febrero de 1992. El 17 de mayo de 1991 se certifica por el Ayuntamiento de Barcelona que los contribuyentes no se encuentran empadronados en Barcelona. Se intenta notificar en la PLAZA000 , NUM007 , domicilio que constaba en las declaraciones anteriores a la presentación de las declaraciones complementarias, en 13 de febrero de 1992, devuelta a la Administración de Igualada, en 18 de marzo de 1992 que se niega a recibir la persona que se encuentra en el domicilio, y en igual sentido en fecha 3 de abril de 1992. En fecha de 3 de septiembre de 1992 se entrega aviso de propuesta de sanción en C/ DIRECCION000 , NUM006 , de La Pobla de Claramunt, lugar en el que se encuentra fábrica de la que es directivo el Sr. Agustín , se reitera la notificación en 19 de octubre de 1993, que la recibe el Sr. Jacobo que se niega a firmar la notificación . Se considera por el actuario que todas las notificaciones de las sanciones por no atender a los requerimientos, incurren en defecto de forma, por lo que se procede a efectuar un nuevo intento de notificación de inicio de actuaciones el 18 de noviembre de 1993, notificación que es recogida por la Sra. Angelica en la dirección C/ DIRECCION000 , NUM006 de La Pobla de Claramunt, negándose a firmar, y el día 30 de noviembre de 1993 devuelve la citación acompañada de una carta en la que señala que el domicilio del Sr. Agustín es AVENIDA000 , NUM002 , NUM004 , NUM009 Sector Embarcaciones, Tres Cantos, Madrid. Tras la notificación por Edictos de inicio de las actuaciones de 12 de abril de 1994, se produce las siguientes actuaciones petición información a La Caixa, 25 de mayo de 1994, petición de información a Colmenar Viejo, 30 de mayo de 1994 respuesta de la Caixa, 6 de junio de 1994, respuesta del Ayuntamiento, 13 de junio de 1994 comunicación a los contribuyentes por Edicto publicada en el BOP de Barcelona en 8 de agosto de 1994, 28 de junio de 1996 información solicitada a Bankinter, 14 de octubre de 1994 solicitud de información a La Caixa, 26 de octubre de 1994 escrito de queja formulado por el contribuyente, 28 de noviembre de 1994, resolución de dicho escrito, intento de notificación el 20 de diciembre de 1994 en AVENIDA000 , NUM002 , NUM004 que no puede hacerse constando en el buzón "correspondencia por favor dirigirla a: PROVIS, Ruaferia Guimaraes 778, 4000 Oporto,

Portugal", 4 de abril de 1995 publicación en el BOP de la Provincia de Barcelona de la resolución y 16 de mayo de 1995 fecha de las actas.

De lo actuado debe extraerse una serie de consecuencias que a nuestro parecer resultan definitivas para la correcta resolución de la controversia. Las fechas claves y las actuaciones que se realizan con estas son las siguientes:

3 de julio de 1989, escrito presentado por los contribuyentes solicitando se proceda a liquidar por los ejercicios de 1984 a 1989 y señalando nuevo domicilio fiscal en C/ Tres Cantos, NUM003 , NUM004 , Puerta NUM005 , de Colmenar Viejo, Madrid, y 29 de septiembre de 1989, fecha de presentación de complementarias. Es a partir de esta fecha última cuando ha de empezar a computarse el plazo de prescripción. Tanto las declaraciones complementarias como el resto de declaraciones autoliquidaciones de los ejercicios referidos se presentaron en la Administración de Hacienda de Colmenar Viejo.

Inicio de actuaciones inspectoras, 18 de noviembre de 1993, por tanto todas las anteriores actuaciones y requerimientos realizados personalmente de forma infructuosa y que se publicaron en Edictos en BOP de Barcelona, carecen de virtualidad alguna, puesto que la misma Administración por defectos en las comunicaciones las dejó sin efecto al iniciar en la fecha indicada el inicio de las actuaciones. El acto de inicio de actuaciones se notificó a Doña. Angelica , que la devolvió indicando que el domicilio de los contribuyentes era AVENIDA000 , NUM002 , NUM004 - NUM009 , Sector Embarcaciones, Tres Cantos, Madrid. El inicio de actuaciones no se intenta notificar en dicho domicilio, sino que se publica en Edicto en BOP de Barcelona en 12 de abril de 1994. No es hasta el escrito de la parte actora de 26 de octubre de 1994, escrito de queja, cuando no se tiene constancia fehaciente de que los contribuyentes tuvieron noticia del procedimiento que contra los mismos se seguía.

Aún otorgándole valor interruptivo al Edicto de 12 de abril de 1994, lo que no cabe por las razones que se dirán, la primera consecuencia se impone, en tanto que habiendo transcurrido más de cuatro años desde el 29 de septiembre de 1989 a 12 de abril de 1994, debía haberse declarado, al menos, la prescripción de la sanción impuesta.

Ha de convenirse que al inicio de las actuaciones inspectoras, 18 de noviembre de 1993, Edicto de 12 de abril de 1994, la Administración tenía pleno conocimiento del cambio de domicilio de los contribuyentes, habiendo aceptado el cambio de domicilio de Barcelona a Madrid sin tensión alguna cuando admite tanto el escrito comunicando el cambio de domicilio, como que las complementarias y declaraciones ejercicios de 1989 a 1992 se presentaran en la Administración Territorial de Colmenar Viejo. Ciertamente que el domicilio indicado era inexistente o erróneo, pero tras la comunicación de la Sra. Angelica si tuvo conocimiento exacto del domicilio correcto de los contribuyentes, AVENIDA000 , NUM002 , NUM004 - NUM009 , Sector Embarcaciones, Tres Cantos, Madrid, a pesar de ello sigue actuando la Administración Tributaria Territorial de Barcelona y realizando todas las notificaciones a los contribuyentes por BOP de Barcelona exclusivamente, constando que otorga valor a la declaración de la Sra. Angelica , en tanto que dirige una notificación persona al citado domicilio en 20 de diciembre de 1994.

Así las cosas, la competencia territorial del órgano de Inspección viene determinada por el lugar del domicilio del obligado tributario, artº 8 in fine de la Orden de 26 de mayo de 1986, que desarrolla el Reglamento General de Inspección de los Tributos, "Será el domicilio fiscal que el obligado tributario tenga al iniciarse las actuaciones inspectoras el determinante en su caso de la competencia del Órgano actuante de la inspección de los tributos incluso de los hechos imponible o períodos anteriores relacionados con un domicilio distinto", en relación con el artº 17 del citado Real Decreto , sin que quepa confundir la norma de atribución de competencia territorial con el del lugar en que cabe desarrollar las actuaciones inspectoras. Pues bien, al inicio de las actuaciones inspectoras, 12 de noviembre de 1993, publicada mediante Edicto de 12 de abril de 1994, no sólo la Administración Tributaria tenía conocimiento del cambio de domicilio del obligado tributario de Barcelona a Madrid, sino que es la propia Administración Tributaria la que había admitido dicho cambio, puesto que tras la comunicación del cambio de domicilio fiscal, admitió pacíficamente, y por tanto asumiendo la competencia derivada de dichas actuaciones, que las declaraciones complementarias de 1984 a 1989 se hicieran en la Administración de Colmenar Viejo, Madrid,, y sin solución de continuidad las declaraciones de los ejercicios de 1989, 1990, 1991 y 1992, también se presentaran en la Administración Territorial de Colmenar Viejo; por tanto, si el citado domicilio en Madrid, aún erróneo o inexistente, fue determinante para asumir las competencias fiscales como se ha visto, las mismas razones le empujaban a la Administración para considerar que al inicio de las actuaciones inspectoras, 12 de noviembre de 1993, era competente la Administración Tributaria Territorial de Madrid para la tramitación de las actuaciones inspectoras, puesto que para la Administración Tributaria, a efectos fiscales, el último domicilio conocido de la parte actora lo fue en Madrid.

Pero es más, aún el error o inexistencia del domicilio señalado por el obligado tributario, coetáneamente al inicio de las actuaciones inspectoras, la Inspección fue informada por Doña. Angelica del domicilio exacto y correcto de los obligados tributarios, sin que desplegara actividad alguna para respetar las garantías procedimentales de los interesados, mediante la articulación de los medios adecuados para agotar las posibilidades de que los obligados tributarios conocieran las actuaciones que contra los mismos se estaban

siguiendo dado el debilitamiento de las mismas que conlleva la notificación edictal, por el contrario lleva a cabo todas las notificaciones por Edicto en el BOP de Barcelona, y sólo intentado la notificación personal en dicho domicilio en 20 de diciembre de 1994. Lo cual aboca a otra consecuencia, la falta de validez de las notificaciones edictales, puesto que la Administración con el empleo de la diligencia que la ocasión demandaba debió, al menos intentar la notificación personal antes de la publicación en Edictos y en todo caso los Edictos debieron publicarse, artº 59.5 de la Ley 30/1992, en el BOP de Madrid ; falta de validez de las notificaciones edictales, que conlleva que hasta el 26 de octubre de 1994, escrito de queja de la parte actora, no pueda tenerse por formalmente notificado, y desde 29 de septiembre de 1989, a esta fecha habían transcurrido más de cinco años para tener por prescrita la acción de la administración para liquidar -ya antes habían transcurrido cuatro años para poder sancionar-, artº 64 y ss. de la LGT.

Quinto.

Los razonamientos anteriores conducen a la estimación del recurso contencioso-administrativo, sin que proceda acordar la expresa imposición de las costas de instancia. Sin que proceda hacer pronunciamiento condenatorio en costas en el recurso de casación interpuesto.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Primero.

Estimar el Recurso de casación interpuesto por LA ADMINISTRACION DEL ESTADO, representada y defendida por EL ABOGADO DEL ESTADO, contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 22 de Junio de 2007, dictada en el recurso contencioso-administrativo 989/98 , deducido resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, sobre liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio de 1986, sentencia que se casa y anula.

Segundo.

Estimar, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de los cónyuges D. Agustín , y Dª. María Inés , contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de julio de 2003, sobre liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio de 1986, la que anulamos así como las resoluciones y actos de los que trae causa.

Tercero.

No acordar la especial imposición de las costas de la instancia, ni en este recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.