

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079054

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de septiembre de 2020

Sala 1.^a

R.G. 5023/2018

SUMARIO:

Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Otros supuestos. Notificaciones. Circunstancias de la entrega. *Validez de las notificaciones expedidas en un único documento a nombre de todos los destinatarios, obligados solidariamente, que convivan en una misma residencia habitual.*

Recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si a efectos de lo dispuesto en los arts. 46.6 de la Ley 58/2003 (LGT) y 106 del RD 1065/2007 (RGAT) son válidas las notificaciones expedidas en un único documento a nombre de todos los destinatarios, obligados solidariamente, que convivan en una misma residencia habitual de acuerdo con la información de que disponga la Administración tributaria en ese momento; en su caso, cómo deben efectuarse éstas; y si la falta de notificación a uno de los obligados solidarios afecta a la validez del procedimiento de aplicación de los tributos efectuado o seguido con el resto de obligados. En el caso examinado, el documento de inicio del procedimiento de comprobación limitada se emitió a nombre de ambos cónyuges y se notificó en el domicilio que en aquel momento constaba a la Administración como domicilio conyugal. Ciertamente, la Administración podía haber emitido el documento sólo a nombre de uno de los cónyuges, en cuyo caso tendría la obligación de comunicar al otro posteriormente que se había iniciado el procedimiento, conforme al art. 106.2 del RD 1065/2007 (RGAT). Al haber actuado como lo hizo, emitiendo el documento de inicio a nombre de los dos y notificándolo en el domicilio conyugal, no era necesaria la comunicación posterior porque ambos serían desde el inicio parte del procedimiento iniciado. Ningún inconveniente aprecia el Tribunal Central en este modo de proceder pues el art. 106 del RD 1065/2007 (RGAT) establece que las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación, lo que no impide que puedan iniciarse con todos si el documento de inicio -en su caso con la consiguiente propuesta de liquidación y trámite de alegaciones- se emite a nombre de todos ellos, sin que exista obstáculo a que se proceda a la notificación simultánea del citado documento de inicio en el domicilio fiscal de los cónyuges en que comparten la misma residencia habitual.

Así, a efectos de lo dispuesto en el art. 106 del RD 1065/2007 (RGAT) es válida la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación o de la liquidación resultante del mismo, expedidas en un único documento a nombre de todos los destinatarios, obligados solidariamente, que convivan en una misma residencia habitual de acuerdo con la información de que disponga la Administración tributaria en ese momento, con independencia de que en el acuse de recibo figure sólo uno de los destinatarios. En esta situación lo que tiene lugar es una notificación simultánea a todos.

Por otro lado, la falta de notificación a alguno de los obligados solidarios conocidos, con quien no se inició el procedimiento de comprobación o investigación, del inicio de dicho procedimiento, a fin de que pueda comparecer en él si lo desea, tal y como establece el art. 106.2 del RD 1065/2007 (RGAT), constituye un defecto formal de ese único procedimiento iniciado por la Administración que determina la anulación de la liquidación con la consiguiente retroacción de las actuaciones a fin de subsanar tal deficiencia generadora de indefensión.

Por último, la falta de notificación a alguno de los obligados solidarios conocidos, que no quiso comparecer en el procedimiento de comprobación o investigación, de la liquidación final resultante del mismo, no determina la anulación de la liquidación notificada a los restantes. En este caso, el obligado a quien no se notificó la liquidación podrá impugnarla en reposición o en vía económico-administrativa desde el momento en que tuviera conocimiento de su existencia. Y si la Administración, ante la falta de pago de la liquidación por el obligado al que se notificó, notificara la providencia de apremio al obligado a quien no se notificó la

liquidación, éste último podrá impugnar dicha providencia sobre la base de la falta de notificación de la liquidación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 84.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 35, 40, 46, 109, 110, 111, 112 y 239.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 106 y 107.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 57 y 59.
Ley 39/2015 (LPAC), arts. 39, 41 y 42.
Código Civil, arts. 66, 67, 68 y 1.137.

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 19 de octubre de 2017, recaída en la reclamación nº 12/03689/2015 interpuesta frente a resolución estimatoria parcial de recurso de reposición contra liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. Don J y Doña A, casados, presentaron en plazo declaración conjunta por el IRPF del ejercicio 2010. En dicha declaración se hizo constar como domicilio habitual de los cónyuges C/ XXXX, nº Z, CP ...
2. Con fecha 24 de febrero de 2015 se notifica por la Delegación de ... de la AEAT el inicio de un procedimiento de comprobación limitada y propuesta de liquidación provisional en relación con la citada declaración. Este documento se emite a nombre de ambos cónyuges, consignándose los números de identificación fiscal de cada uno de ellos. En el acuse de recibo consta como destinatario Don J y como receptor del documento Doña A .
3. El 10 de marzo de 2015 Don J compareció personalmente en la Delegación de ... de la AEAT y presentó escrito de alegaciones, firmado por él, frente a la propuesta de liquidación, en un modelo facilitado por aquella y en el que figuran como titulares tanto Don J como Doña A con sus NIF correspondientes y como domicilio C/ XXXX, nº Z, CP ...
4. El 24 de junio de 2015 se notifica la correspondiente liquidación provisional en el domicilio reiteradamente señalado. El documento se emite a nombre de ambos cónyuges, consignándose los números de identificación fiscal de cada uno de ellos. En el acuse de recibo consta como destinatario Don J y como receptor del documento Don R, en su condición de hijo del destinatario.
5. El 24 de julio de 2015 Don J interpone en su propio nombre recurso de reposición frente a la liquidación provisional.
6. El 4 de septiembre de 2015 Don J presenta escrito en su propio nombre adjuntando determinada documentación que manifiesta habersele requerido telefónicamente tras la presentación del recurso.
7. El 10 de septiembre de 2015 se notifica resolución estimatoria parcial del recurso de reposición, dictándose nueva liquidación. El documento de resolución del recurso se emite a nombre de Don J, figurando únicamente él como titular. En la nueva liquidación que se acompaña figuran ambos cónyuges con sus respectivos NIF. En el acuse de recibo consta como destinatario Don J y como receptor del documento Doña A, en su condición de mujer del destinatario.

Segundo:

Frente a la resolución del recurso de reposición Don J, actuando en su propio nombre, interpuso reclamación económico-administrativa nº 12/03689/2015, que fue estimada -con anulación de la liquidación- por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) mediante resolución de 19 de octubre de 2017, bajo la argumentación siguiente:

SEGUNDO: Con carácter previo a revisar cualquier cuestión de fondo, se hace necesario examinar si el procedimiento de gestión se desarrolló siguiendo los requisitos que establece la normativa tributaria, cuestión que se suscita a la luz de las facultades de revisión reconocidas a este Tribunal por el artículo 237-1 de LGT, según el cual, "las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución, todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".

De los datos transcritos en los Antecedentes de Hecho de esta resolución, queda constancia de que las actuaciones realizadas por la Administración en este procedimiento, se dirigen a ambos cónyuges. Sin embargo, se notifican únicamente a uno de ellos.

TERCERO. El artículo 84.6 de la LIRPF 35/2006 establece lo siguiente:

"Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos."

Los cónyuges que presentan declaración conjunta del IRPF asumen la realización conjunta de un mismo hecho imponible, lo que supone la "conurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación, mencionada en el artículo 35.7 de la Ley General Tributaria, o la "solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación" a la que se refiere el artículo 106 del Real Decreto 1065/2007, situación que sí determina que, en los términos reglamentarios, puedan ser llamados a intervenir en el procedimiento de comprobación limitada que compruebe ese único hecho imponible realizado por ambos.

El artículo 106 del RGAT 1065/2007 establece lo siguiente en relación a cómo deben de ejercerse las actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación:

"1. En el supuesto previsto en el artículo 35.6 (actualmente apartado 7), párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurran en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos.

2. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás obligados tributarios conocidos que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.

3. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos."

Por otro lado, el artículo 46.6 LGT 2003 regula también a efectos de representación, el caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación, es decir que concurran varios titulares en el mismo presupuesto de una obligación tributaria, de manera que quedan solidariamente obligados frente a la Administración tributaria según lo previsto en el artículo 35.7 de la LGT 2003, estableciendo lo siguiente: "Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 (actualmente apartado 7) del artículo 35 de esta ley, concurran varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación."

CUARTO. Considera este Tribunal que el procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo adolece de diversos defectos ya que, no ha sido notificado al cónyuge del obligado tributario el inicio del mismo, ni la

propuesta de liquidación ni la liquidación derivada del mismo, incumpliendo lo dispuesto en los artículos 46.6 de la LGT 58/2003 y 106 del RGAT 1065/2007, produciéndose como consecuencia de ello una situación de indefensión hacia la misma, puesto que no ha podido defender sus derechos a lo largo del procedimiento llevado a cabo a pesar de ser titular de la obligación tributaria al haber presentado declaración conjunta con su cónyuge, al que sí que se le ha dado dicha posibilidad de defensa.

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el día 11 de marzo de 2018 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al considerarla gravemente dañosa y errónea, formulando las alegaciones que siguen:

Primera. **Obligación tributaria solidaria**

El artículo 84.6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) establece que: "Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos."

Es decir, el caso de tributación bajo la modalidad conjunta en el IRPF supone que los miembros de la unidad familiar asumen la realización conjunta de un mismo hecho imponible, teniendo la consideración de sujetos pasivos y, por ende, de deudores principales, respondiendo solidariamente en los términos del artículo 35.7 LGT y artículos 1137 y siguientes del Código Civil.

Pese a no ser cuestión discutida en el presente recurso, este Departamento considera necesario mencionarlo en sus alegaciones con el objeto de poner de manifiesto los derechos que ello confiere al acreedor, en este caso, a la Administración Tributaria.

En concreto, el artículo 35 de la LGT en su apartado 7 dice lo siguiente: "La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa."

A este respecto se pronuncia el Tribunal Supremo: "Siendo indudable, pues, la solidaridad de los cónyuges en la tributación conjunta, aparece evidente que le son aplicables todos los efectos y consecuencias que para dicha institución prevé nuestro Ordenamiento Jurídico, en concreto y por lo que aquí interesa, el derecho del acreedor a dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios, con arreglo al artículo 1144 del Código Civil, produciendo efectos contra todos de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 1141 del Código Civil que dispone que "Las acciones ejercitadas contra cualquiera de los deudores solidarios perjudicarán a todos éstos". (FD primero de la Sentencia de 30 de septiembre de 2010, recurso 5466/2005).

Por otro lado, en el apartado 6 del artículo 46 LGT: "Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 (actual apartado 7) del artículo 35 de esta ley, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación".

Así mismo el artículo 106 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 (en adelante, RGAT) establece lo siguiente:

"1. En el supuesto previsto en el artículo 35.7, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos.

2. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás obligados tributarios conocidos que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.

3. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos."

Segunda. **Notificaciones.**

El TEAR, en su resolución, anula la referida liquidación, bajo la premisa de que las actuaciones realizadas por la Administración en el procedimiento de comprobación limitada, incumplen lo dispuesto en los artículos 46.6 LGT y 106 RGAT, pues se dirigen a ambos cónyuges; pero, se notifican sólo a uno de ellos. En concreto, según el Tribunal, a Don J.

Analizando el supuesto de hecho y los documentos recogidos en el expediente, este Departamento considera necesario poner de manifiesto que los antecedentes de hecho descritos por el Tribunal en su resolución no recogen de forma totalmente correcta la realidad acontecida; pues, si bien es cierto que tanto la propuesta de liquidación como la liquidación se emitieron dirigidos a los dos cónyuges en único documento, en ambos documentos aparecen también los dos obligados tributarios como destinatarios, y no sólo uno de ellos.

Se emiten en único documento, pues la residencia habitual de ambos obligados, de acuerdo con la información en poder de la Administración Tributaria, es la misma: C/ XXXX, nº Z, CP ...

Por tanto, de acuerdo con la información de los acuses de recibo, puesta de manifiesto en los antecedentes de hecho del presente recurso, y teniendo en cuenta que se notifica en la residencia habitual, y por tanto el domicilio fiscal, que ambos obligados comparten, **este Departamento considera que todas las notificaciones efectuadas tanto durante el procedimiento de aplicación de los tributos como luego en la fase de revisión han sido efectuadas de forma efectiva** para ambos destinatarios, sin entender cuál es el criterio seguido por el TEAR para concluir lo contrario.

Incluso, la notificación del acuerdo de liquidación, que no fue entregada a ninguno de ellos sino al hijo de ambos, es totalmente efectiva; pues el apartado primero del artículo 111 de la LGT da por válida la notificación efectuada no al destinatario sino a un tercero, siempre y cuando éste se identifique y la notificación se practique en el domicilio fiscal de los obligados tributarios.

En estos mismos términos se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de marzo de 2010, recurso 114/2005.

Tercera. **Situación de indefensión**

Además, el TEAR afirma de forma categórica, en el fundamento de derecho cuarto de su resolución, que, como consecuencia de los diversos defectos producidos en el procedimiento ahora anulado, por incumplimiento de los preceptos 46.6 LGT y 106 RGAT, se ha producido una situación de indefensión hacia Doña A, "puesto que no ha podido defender sus derechos a lo largo del procedimiento llevado a cabo a pesar de ser titular de la obligación tributaria al haber presentado declaración conjunta con su cónyuge, al que sí que se le ha dado dicha posibilidad de defensa".

Afirmación que, de acuerdo con la información del expediente, ya analizada previamente en este recurso, y según este Departamento, carece de virtualidad alguna a los efectos anulatorios acontecidos, pues no sólo las comunicaciones de los actos administrativos fueron dirigidas a ambos y fueron correctamente notificadas en su residencia habitual, sino que además los contribuyentes presentaron todos los escritos de alegaciones y recursos que estimaron procedentes.

Por tanto, si retrotraemos el procedimiento al momento en el que se entendió producido el defecto, con el fin de practicar la correcta notificación a Doña A en los términos señalados por el TEAR, el resultado final del procedimiento no sería distinto del ahora anulado.

En el hipotético caso de que las notificaciones efectuadas durante el procedimiento de comprobación adolecieran de algún defecto formal, sigue sin producirse tal indefensión, alegada de oficio por el Tribunal; pues hay constancia de que los dos obligados tributarios tuvieron conocimiento del procedimiento, habiendo tenido ambos posibilidad de defensa, ya que:

1. La notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación por la que se inicia el procedimiento de comprobación, dirigida a los dos, fue entregada a Doña A en su domicilio fiscal.

2. Pero fue Don J el que presentó alegaciones a la propuesta. Por tanto, ninguna de las partes puede manifestar desconocimiento sobre el inicio del procedimiento.

3. La notificación de la resolución se entrega al hijo, Don R, en el domicilio fiscal de ambos y dirigida a los dos. Siendo válida la notificación de acuerdo con el artículo 111 LGT.

4. Vuelve a ser Don J el que interpone recurso de reposición contra la liquidación provisional. Aplicándose, a partir de aquí, la normativa en materia de revisión y no la recogida en el Título III de la LGT y su normativa de desarrollo.

5. Y, finalmente, la notificación del acuerdo de resolución del recurso de reposición donde se acuerda un nuevo acto de liquidación provisional, fue entregado, en el mismo domicilio, a Doña A. Siendo, por tanto, prueba irrefutable de que, incluso en la fase de revisión, tuvo conocimiento.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho cuarto de la Sentencia de 30 de septiembre de 2010, recurso 5466/2005.

Cuarta. Efectos y eficacia de las actuaciones realizadas en el supuesto de unidad familiar con uno de los obligados.

Y, en último lugar, este Departamento considera necesario recordar que la obligación tributaria solidaria del artículo 84.6 LIRPF es un **derecho de la Administración**, que no puede suponer a la vez un mayor derecho para los deudores. Resultando contradictorio que un hipotético defecto de notificación en relación con uno de ellos reporte en beneficio para todo el conjunto.

Es decir, de existir tal defecto en relación con uno de los obligados solidarios, en opinión de este Departamento no puede afectar a la validez de las actuaciones efectuadas y correctamente notificadas a los otros obligados durante el procedimiento de aplicación de los tributos; sin perjuicio de los efectos que dicha falta de notificación pueda tener sobre las actuaciones recaudatorias en relación al patrimonio privativo del obligado tributario al que no se notificó el acto.

Termina el Director recurrente solicitando la unificación de criterio a fin de declarar la validez de las notificaciones expedidas, en un único documento, a nombre de todos los destinatarios, obligados solidariamente, que convivan en una misma residencia habitual de acuerdo con la información de que disponga la Administración Tributaria en ese momento, a los efectos de los artículos 46.6 LGT y 106 RGAT, sin que se produzca indefensión. Así como que la falta de notificación a uno de los obligados solidarios no puede afectar a la validez del procedimiento de aplicación de los tributos efectuada con el resto de obligados.

Cuarto:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), formuló, en síntesis, las siguientes alegaciones en el plazo concedido a tal efecto:

"1. La normativa aplicable se ha infringido sin ningún género de dudas, y esto se comprueba simplemente yendo al expediente.

Así observamos que los tres "acuse de recibo" que constan en el expediente de fecha 24/02/2015, 24/06/2015 y 10/09/2015, se dirigen todos ellos única y exclusivamente a la atención de Don J.

Observamos en el apartado superior de dicho accuse de recibo el contenido del mismo "propuesta de liquidación IRPF 2010", "liq provisional IRPF con expe. sancionador 2010", "resolución reposición", en todos y cada uno de ellos, aparece como único destinatario Don J, con DNI ...

De todos los acuses de recibo que constan, NINGUNO, se dirige a Doña A, ¿por qué? porque no se le notificó a ella ninguna de las resoluciones emitidas por la AEAT y que obligatoria y necesariamente deben notificarse a todos los obligados tributarios, como establece la legislación.

No puede confundirse como pretende el recurrente, que la aleatoriedad al recibir una persona en el domicilio la comunicación, supla, o de alguna manera haga, que se cumpla la obligación de notificar al obligado tributario, cuando manifiesta que "este Departamento considera que todas las notificaciones efectuadas tanto durante el procedimiento de aplicación de los tributos como luego en la fase de revisión han sido efectuadas de forma efectiva ... ". Si no hay un acto concreto de comunicación-notificación a Dña. A, como es el caso, SE INCUMPLE la normativa y el acto es nulo, generando indefensión.

Podría ocurrir que el matrimonio estuviera en trámites de separación, o que Don J, no hubiera presentado recurso, mientras que Doña A, sí que hubiera querido hacerlo, o viceversa, se trata sin duda de mantener el derecho individual y personal, de igualdad ante la Ley y de tutela judicial efectiva, que se infringe desde el momento en que se discrimina a uno de los obligados tributarios, al no remitirle la comunicación. Que en este caso se haya presentado recurso por uno de ellos, NO SUBSANA que al otro obligado tributario no se le haya dado ese mismo derecho.

Se dice que el documento que estaba dentro del sobre, va a nombre de los dos, pero el sobre con los datos del destinatario, solo está a nombre de uno de los dos obligados tributarios, y aquí es donde se produce la infracción, que está acreditada con el acuse de recibo, pues consta en él, solo el nombre de Don J.

No son de aplicación a este Recurso, las sentencias citadas del TS, relativas a la " ... posibilidad de notificación a uno de los cónyuges en ausencia del otro, o que la presunción de convivencia de los cónyuges, según lo establecido en el Código Civil, hace muy difícil apreciar la falta de conocimiento por uno de ellos, ... " pero lo que sí que tenemos como argumento inatacable, para mantener la resolución de adverso recurrida y por tanto desestimar el Recurso de Alzada, es que hay constancia en el expediente de que:

- A. No se han notificado los actos administrativos de la AEAT a los dos obligados tributarios.
- B. El acuse de recibo deja constancia de a quien se dirige. También deja constancia de quien lo recibe.

El acuse de recibo no acredita que la correspondencia sea abierta y sea conocida por los obligados tributarios, pues en ningún momento se justifica la acreditación del conocimiento del contenido del sobre por la persona que lo recibe, pues este queda bajo la facultad del titular destinatario del sobre, comunicar o no a su cónyuge o al otro obligado tributario, el contenido del mismo.

2. En resumen, que se haya suscrito por parte de Doña A, o por parte de su hijo Don R la recepción de un sobre, no subsana el defecto en que ha incurrido la AEAT, al no dirigir la comunicación a cada uno de los obligados tributarios, o aunque hubiera sido en una sola carta (sobre), dirigida a los dos, pero no fue así, se dirigió a uno solo de ellos, ignorando al otro obligado tributario.

Y es que por encima de la obligación que tiene la AEAT de notificar a cada uno de los obligados las decisiones que pueda adoptar en cualquier expediente, se encuentra el Art. 18.3 de nuestra CE que literalmente establece: "3. Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial".

El receptor de la comunicación remitida mediante certificado con acuse de recibo, se limita a entregar al destinatario el sobre, pero indudablemente tiene absolutamente prohibido la apertura del mismo, todo ello en defensa del derecho de la inviolabilidad de la correspondencia, o del secreto de las comunicaciones.

En resumen, el Recurso de Alzada interpuesto por el Departamento de Gestión de la AEAT, pretende una resolución del TEAC para la unificación de criterio, en los términos que constan en la conclusión de su Recurso, cuando lo cierto es que, si el documento único que se ha expedido se refiere a más de un obligado tributario solidariamente, tanto por aplicación de los Art. 46.6 de la LGT y 106 del RGAT, así como aplicación del Art. 18.3 de la CE, no puede declarar la validez de las notificaciones expedidas, porque se incumple el texto de la indicada legislación y se violaría el Art. 18.3 de la CE, al infringirse el derecho al secreto de las comunicaciones de todos los españoles.

Y esta interpretación de la norma, no es exagerada, pues afecta tanto al principio de igualdad, como al de la tutela judicial efectiva y al de la inviolabilidad de las comunicaciones, de ahí la interpretación del TEAR, que declara la necesidad de aplicar sin lagunas, las normas, tanto procesales, como de fondo, exigiendo respeto a las mismas tanto por los administrados, como se nos exige, como por la propia Administración, lo que no ha ocurrido en el presente procedimiento debido al defecto evidente de la falta de notificación y de remisión individualizada a cada obligado tributario como exige la Ley.

Las formas en el procedimiento, también han de cumplirse, pues las mismas aunque se refieran a la manera de efectuar, incluso algo que puede considerarse poco relevante como podría ser la notificación, implica el incumplimiento, cuando no se notifica a todos los obligados tributarios, como es el contenido de los Artículos en los que expresamente se exige dicha notificación.

Por más que se quiera disfrazar, se trata de un incumplimiento de la Norma, y por tanto las consecuencias son la declaración de nulidad.

No queremos concluir, sin referirnos a una expresión que nos resulta verdaderamente sorprendente, pues sin olvidarnos de que la obligación tributaria solidaria del Art. 84.6 Ley del IRPF, implica para los obligados tributarios que se genere la naturaleza solidaria de la deuda, esta obligación que nace por Ley, no puede interpretarse como un derecho de la Administración, pues aunque puede ocurrir que las obligaciones generen derechos a terceros, entendemos que no es el caso, dado que ningún derecho se le ocasiona a los administrados, utilizando una interpretación completamente desafortunada a criterio de esta parte, cuando se manifiesta en su Recurso, que, en último lugar "este departamento considera necesario recordar que la obligación tributaria solidaria del Art. 84.6 de la Ley IRPF, es un derecho de la Administración, que no puede suponer a la vez un mayor derecho para los deudores, resultando contradictorio que un hipotético defecto de notificación en relación con uno de ellos reporte el beneficio para todo el conjunto".

No es un hipotético defecto de notificación, es un defecto real de notificación el que ha ocasionado el que se declare nula la resolución de la AEAT.

En resumen, lo que se pretende por parte del Director del Departamento de Gestión de la AEAT, no es una revisión en alzada para aplicación de criterio uniforme en los términos solicitados en su conclusión, sino lo que pretende, es una reinterpretación del criterio del TEAR, que ha aplicado correctamente, tanto la legislación a la que nos hemos venido refiriendo en la presente oposición, igual que la que consta en la resolución de 19/10/17, por lo que deberá desestimarse el recurso de alzada, al entender que la resolución es ajustada a derecho."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

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

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si a efectos de lo dispuesto en los artículos 46.6 LGT y 106 RGAT son válidas las notificaciones expedidas en un único documento a nombre de todos los destinatarios, obligados solidariamente, que convivan en una misma residencia habitual de acuerdo con la información de que disponga la Administración Tributaria en ese momento; en su caso, cómo deben efectuarse éstas; y si la falta de notificación a uno de los obligados solidarios afecta a la validez del procedimiento de aplicación de los tributos efectuado o seguido con el resto de obligados.

Tercero:

La LGT establecía en su artículo 35.6 (actual 35.7) en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados (la negrita es nuestra):

"6. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa.

Las Leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los

restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido".

El transcrito apartado recoge el principio de solidaridad y se refiere a la concurrencia de varios obligados en un mismo presupuesto de hecho de una obligación. Es el caso de los miembros de la unidad familiar que optan por la tributación conjunta. Así lo reconoce expresamente el apartado 6 del artículo 84 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), concerniente a las normas aplicables en la tributación conjunta, al señalar que "Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos". Y así lo dijo este Tribunal Central en su resolución de 5 de febrero de 2015 (RG 4790/2011) al señalar:

En primer lugar, se debe diferenciar la situación en la que se encuentran los cónyuges que eligen tributar en el IRPF en régimen de tributación conjunta, de la de aquellos otros que eligen la tributación individual.

Los primeros asumen la realización conjunta de un mismo hecho imponible, lo que supone la "concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación, mencionada en el artículo 35.7 de la Ley General Tributaria, o la "solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación" a la que se refiere el artículo 106 del Real Decreto 1065/2007, situación que sí determina que, en los términos reglamentarios, puedan ser llamados a intervenir en el procedimiento inspector que compruebe ese único hecho imponible realizado por ambos.

Los segundos, como ocurre en el caso que nos ocupa, realizan de forma autónoma, individual, el hecho imponible del impuesto. Hay dos hechos imponibles, que se deberán comprobar en dos procedimientos inspectores diferentes, sin que se de ninguna de las premisas citadas a las que la norma tributaria atiende para que diferentes contribuyentes tengan intervención en mismo procedimiento inspector.

A las obligaciones solidarias alude el artículo 1137 del Código Civil cuando señala que "La concurrencia de dos o más acreedores o de dos o más deudores en una sola obligación no implica que cada uno de aquéllos tenga derecho a pedir, ni cada uno de éstos deba prestar íntegramente, las cosas objeto de la misma. Sólo habrá lugar a esto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de solidaria".

La normativa civil establece, pues, como regla general de las obligaciones en las que concurren varios deudores la de la mancomunidad, a diferencia de la normativa tributaria para la cual la regla general es la de la solidaridad.

Por su parte, el artículo 106 del RGAT, en su redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, disponía:

Artículo 106. Actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación

"1. En el supuesto previsto en el artículo 35.6, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos.

2. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás obligados tributarios conocidos que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.

3. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos".

El artículo 106 del RGAT regula las particularidades de los procedimientos de comprobación o investigación que hayan de desarrollarse en aquellos supuestos de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación, como es el aquí analizado.

Según este precepto, ante la concurrencia de varios obligados en el presupuesto de la misma obligación tributaria, cualquiera de ellos puede ser objeto del procedimiento de inspección o de otros procedimientos de

aplicación de los tributos, y tales procedimientos pueden generar deudas tributarias a las que deberá hacer frente el propio obligado objeto del procedimiento pero también los demás obligados, si los hubiera, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35.6 de la LGT. Ante esta situación el artículo 106 del RGAT permite al resto de obligados personarse en el procedimiento, lo que les confiere a partir de ese momento el carácter de parte del mismo, con los correspondientes derechos y obligaciones, en particular la posibilidad de presentar alegaciones antes de que se dicte cualquier resolución, eliminando así toda posibilidad de indefensión. De esta forma, se deja al obligado la decisión de comparecer o no en el procedimiento, lo cual no afectará a su condición de obligado al pago, que seguirá manteniendo en todo caso. Si decide no comparecer, no adquiere la condición de parte en el procedimiento pero mantiene su obligación de pago, sin que ello suponga indefensión alguna pues tuvo la opción de comparecer y presentar alegaciones.

Esta norma reglamentaria establece, en definitiva, que las actuaciones, cuando exista solidaridad en el presupuesto de hecho, podrán realizarse con cualquiera de los que tengan la condición de obligado tributario respecto de la obligación, señalando que el inicio del procedimiento deberá comunicarse a todos los obligados tributarios conocidos, debiendo desarrollarse el procedimiento con todos los que hubiesen comparecido y debiéndose dictar la resolución a nombre de todos los comparecientes y notificarse a los demás obligados tributarios conocidos.

El apartado 6 del artículo 46 de la LGT, relativo a la representación voluntaria, señala que (el subrayado es nuestro) :

"Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 35 de esta Ley, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación".

La aplicación de las normas citadas al concreto supuesto de solidaridad de los cónyuges en tributación conjunta permite afirmar lo siguiente:

- El procedimiento de aplicación de los tributos puede iniciarse con cualquiera de los cónyuges.
- Una vez iniciado el procedimiento con uno de los cónyuges, tal circunstancia debe ser comunicada al otro, que podrá comparecer o no en las actuaciones. Se presume que cualquiera de los cónyuges representa al otro, a menos que se haga manifestación expresa en contrario. Si comparece, el procedimiento, aunque único, habrá de continuar con ambos cónyuges, practicándose la liquidación a nombre de ambos. La liquidación deberá ser notificada a ambos cónyuges titulares de la obligación. Si no comparece, el procedimiento continuará con el cónyuge con el que se inició, a cuyo nombre se practicará la liquidación, que deberá ser notificada también al no compareciente.

En el caso aquí examinado el documento de inicio del procedimiento de comprobación limitada se emitió a nombre de ambos cónyuges y se notificó en el domicilio que en aquel momento constaba a la Administración como domicilio conyugal. Ciertamente, conforme a la normativa expuesta, la Administración podía haber emitido el documento sólo a nombre de uno de los cónyuges, en cuyo caso tendría la obligación de comunicar al otro posteriormente que se había iniciado el procedimiento, conforme al artículo 106.2 del RGAT. Al haber actuado como lo hizo, emitiendo el documento de inicio a nombre de los dos y notificándolo en el domicilio conyugal, no era necesaria la comunicación posterior porque ambos serían desde el inicio parte del procedimiento iniciado.

Ningún inconveniente aprecia este Tribunal Central en este modo de proceder pues el artículo 106 del RGAT establece que las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación, lo que no impide que puedan iniciarse con todos si el documento de inicio (en su caso con la consiguiente propuesta de liquidación y trámite de alegaciones) se emite a nombre de todos ellos, sin que exista obstáculo a que se proceda a la notificación simultánea del citado documento de inicio en el domicilio fiscal de los cónyuges en que comparten la misma residencia habitual.

En este sentido, cabe adelantar que, contrariamente a lo que sostiene quien fue interesado en la reclamación ante el TEAR, resulta irrelevante, a juicio de este Tribunal Central, si en el acuse de recibo del Servicio de Correos figura como destinatario sólo uno de los cónyuges, toda vez que lo determinante es que el

documento esté emitido a nombre de ambos y la notificación, siempre que se ajuste a la normativa, se realice en el domicilio fiscal de los cónyuges .

En este sentido, el artículo 109 de la LGT, concerniente a las notificaciones en materia tributaria, dispone que:

"El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección"

El artículo 109 de la LGT establece la aplicación supletoria de las normas administrativas generales que, en el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, están contenidas en los artículos 59 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC). El apartado 1 del artículo 59 de la LRJPAC dispone (la negrita es nuestra):

Artículo 59. *Práctica de la notificación*

"1. Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.

La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

2.(...)

Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intento la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. (...)"

En los artículos 110, 111 y 112 de la LGT se regulan las especialidades del régimen de notificaciones en el ámbito tributario, que por lo que aquí interesa:

Artículo 110 "*Lugar de práctica de las notificaciones*"

" (...)

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Artículo 111 "*Personas legitimadas para recibir las notificaciones*":

1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma. "

Aunque en el caso que dio lugar a la resolución del TEAR objeto del presente recurso no resultaba aplicable la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), que entró en vigor en general el 02-10-2015, conviene advertir que, aunque contempla las notificaciones electrónicas que serán preferentes, la regulación en este punto de las notificaciones en papel, sin perjuicio de algunas diferencias, no afectaría a la esencia del tema examinado en el presente recurso.

Según el artículo 41 de la LPACAP "Condiciones generales para la práctica de las notificaciones" (la negrita es nuestra):

"1. (...)

Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

(...)

5. Cuando el interesado o el representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y el medio, dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento.

6. (...)"

Artículo 42 "*Práctica de las notificaciones en papel*"

"1. (...)

2. Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de catorce años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44.

3 (...)"

En supuestos en los que se inicia un procedimiento de oficio por la Administración y la notificación se dirige al domicilio fiscal común a los obligados solidarios, como es el caso, el aviso de recibo debe acreditar la entrega, no de cualquier documento sino de dicho documento de inicio, siendo por ello imprescindible que en dicho aviso conste un número de identificación o referencia del documento a notificar que coincida con el que se consigne en el propio documento notificado, pues sólo así puede probarse que lo que se notificó fue un determinado documento y no otro. Constando tal número de identificación o referencia tanto en el aviso de recibo como en el documento entregado, tal como sucede en las notificaciones examinadas en el presente recurso, no resulta imprescindible, a juicio de este Tribunal Central, que cuando el documento está emitido a nombre de ambos cónyuges, en el aviso de recibo figure como destinatarios el nombre de ambos, aunque lo ordinario sea que se haga constar.

Si el documento de inicio está emitido a nombre de ambos cónyuges y se dirige a su domicilio fiscal, el que en el aviso de recibo consten como destinatarios los dos, aunque sea conveniente, no puede considerarse como condición para que la notificación se entienda realizada simultáneamente a ambos, pues no añade ninguna garantía adicional a la notificación en la que sólo uno de los cónyuges figura en el aviso de recibo.

Si en el acuse de recibo figuran los dos cónyuges, la notificación se entenderá producida correctamente respecto a ambos, aunque sólo uno de ellos o, incluso una tercera persona que se encuentre en el domicilio fiscal, firme el acuse, precisamente porque la normativa permite que se haga cargo de la notificación cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. En esta situación el ordenamiento entiende que la firma por una persona que se encuentra en el domicilio basta para suponer que dicha persona hará llegar la carta

postal que contiene el documento a los dos destinatarios y la notificación se ha realizado correctamente respecto a los dos cónyuges.

Pues bien, cuando en el aviso de recibo figura sólo uno de los cónyuges, la firma por cualquier persona que se encuentre en el domicilio permite entender que dicha persona (que como se ha dicho puede ser distinta a los cónyuges) hará llegar el documento al destinatario, que sería lógicamente el cónyuge que figura en el acuse. Por ello, la notificación se entendería realizada respecto al cónyuge que figura en el acuse, pero al mismo tiempo como en el documento figuran los dos cónyuges, el cónyuge que figura en el aviso lo trasladará al otro, pues lo contrario sería tanto como suponer que el cónyuge que figura en el aviso no cumplirá con los deberes exigidos a los cónyuges en los artículos 66 y siguientes del Código Civil, en particular "ayudarse mutuamente y actuar en interés de la familia" o "socorrerse mutuamente" que se contemplan, respectivamente, en los artículos 67 y 68.

Por ello, no se trata de un tema de inviolabilidad de las comunicaciones, como argumenta el obligado tributario, ni un tema de intimidad o protección de datos, porque este Tribunal Central sólo concluye que, una vez que el documento ha sido notificado correctamente al cónyuge que figura en el acuse de recibo, el mismo lo trasladará al otro cónyuge, pues no sólo se refiere a un caso de tributación conjunta en el IRPF y el cónyuge que figura en el acuse de recibo decidió con el otro cónyuge tributar de esta forma en vez de individualmente, sino también porque en el documento de inicio figuran ambos cónyuges con su nombre, NIF y domicilio.

Además, incluso si se considerase que la falta de mención en el acuse de recibo de los dos cónyuges puede suscitar algún hipotético defecto de notificación, este Tribunal Central tendría que tener en cuenta lo señalado por el Tribunal Supremo en materia de notificaciones. Cabe señalar que la sentencia de 11 de abril de 2019 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, recurso 2112/2017, Sección 2ª, si bien referida a las notificaciones practicadas a una tercera persona en un lugar distinto al señalado por el obligado tributario o por su representante y que tampoco sea el domicilio fiscal de uno u otro, se remite a la doctrina de la previa sentencia de la misma Sala y Sección de 5 de mayo de 2011 recurso 5671/2008, que sistematiza la jurisprudencia del TCo y el propio TS sobre los casos en los que se debe o no se debe dar validez a las notificaciones.

La sentencia de 11 de abril de 2019 recuerda que la previa sentencia:

"... tras destacar que se trata de una materia ciertamente casuística pero en la que se pueden establecer ciertos parámetros que permitan abordar esta materia con una cierta homogeneidad en su tratamiento.

Algunas de las ideas principales que se destacan en orden a esa meta de homogeneidad se pueden resumir en lo siguiente:

- La notificación tiene una suma relevancia para el ejercicio de los derechos y la defensa de los intereses que se quieran hacer valer frente a una determinada actuación administrativa.
- La función principal de la notificación es precisamente dar a conocer al interesado el acto que incida en su esfera de derechos o intereses."

Y posteriormente, resumiendo la doctrina anterior, la repetida sentencia expresa:

"... lo relevante para decidir la validez o no de una notificación será que, a través de ella, el destinatario de la misma haya tenido un real conocimiento del acto notificado.

- Las consecuencias finales de lo que antecede serán básicamente estas dos: que la regularidad formal de la notificación no será suficiente para su validez si el notificado no tuvo conocimiento real del acto que había de comunicársele; y, paralelamente, que los incumplimientos de las formalidades establecidas no serán obstáculo para admitir la validez de la notificación si ha quedado debidamente acreditado que su destinatario tuvo un real conocimiento del acto comunicado.

Con base en las anteriores ideas se subraya la necesidad de diferenciar situaciones y sentar respecto de ellas algunos criterios; una diferenciación que principalmente conduce a lo que continúa:

- Notificaciones que respetan todas las formalidades establecidas: en ellas debe de partirse de la presunción iuris tantum de que el acto ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado; pero podrán enervarse en los casos en los que se haya acreditado suficientemente lo contrario.

- Notificaciones de que han desconocido formalidades de carácter sustancial (entre las que deben incluirse las practicadas, a través de un tercero, en un lugar distinto al domicilio del interesado: en estas ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión; pero esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración, una prueba que habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado.

- Notificaciones que quebrantan formalidades de carácter secundario: en las mismas habrá de partir de la presunción de que el acto ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado."

En el presente caso, este Tribunal Central considera que, en todo caso, la falta en el acuse de recibo de notificación de un cónyuge, cuando figura dicho cónyuge en el documento de inicio y se realiza la notificación en el domicilio fiscal de ambos, sólo supondría una formalidad de carácter secundario, por lo que debería presumirse que dicho documento ha llegado a conocimiento del cónyuge que no figura en el aviso, sin perjuicio de que pueda probarse lo contrario.

En el supuesto concreto examinado por el TEAR conviene destacar que nada se probó en contra y, por el contrario, todo lleva a concluir que el cónyuge que no figuraba en el aviso, que se recuerda había firmado en el caso concreto el acuse de una carta procedente de la Administración tributaria, tuvo conocimiento al menos de dicha carta y resulta lógico que se interesara por el contenido de la misma, aunque fuera preguntando a su cónyuge. Incluso si no hubiera firmado el acuse de recibo, sería el cónyuge que figuraba en el acuse el que debería haber trasladado al otro el documento de inicio al ver que se refería a ambos. Lo contrario, sería no sólo olvidar lo dispuesto en los preceptos citados del Código Civil sobre los derechos y deberes de los cónyuges, sino ir contra el sentido común, pues cuando los cónyuges tributan conjuntamente por el IRPF lógicamente deben tener interés, bien en preguntar al otro si conoce que este último ha recibido una carta de la Administración tributaria, bien en trasladar al otro un procedimiento que también se refiere al mismo.

El caso de los cónyuges que residen en el mismo domicilio fiscal y tributan conjuntamente por el IRPF resulta claro según las razones expuestas, pero este Tribunal Central entiende que lo mismo sería aplicable a personas obligadas solidariamente que convivan en una misma residencia. La razón es que como consecuencia de dicha convivencia surge un haz de derechos y obligaciones que, si bien no se encuentran tan perfectamente delimitados como en el caso de los cónyuges, permiten presumir que aquél a cuyo nombre está el acuse recibo trasladará el documento de inicio a los demás, dado que el documento estaría a nombre de los diversos obligados solidarios que conviven en la citada residencia.

Por la misma razón, tampoco aprecia este Tribunal Central inconveniente alguno para que la Administración pueda emitir un único documento con la liquidación resultante del procedimiento a nombre de ambos cónyuges y notificarla simultáneamente a los dos por compartir la misma residencia habitual, cuando los dos han sido parte en el procedimiento.

Situación distinta sería aquella en la que iniciado el procedimiento con uno de los cónyuges el otro, tras la notificación a él de tal inicio, no compareciera en el procedimiento. En este caso la liquidación sólo podría dirigirse al primero y notificarse a él, por lo que la notificación de la misma al segundo tendría que hacerse de forma separada. El artículo 106 del RGAT pretende garantizar que, en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación y precisamente porque los concurrentes en dicho presupuesto quedan solidariamente obligados frente a la Administración, todos ellos puedan alegar cuanto les convenga en defensa de su derecho. De ahí la razón por la que permitiendo que las actuaciones puedan realizarse con cualquiera de los obligados, la norma obligue a la Administración a comunicar el inicio del procedimiento a todos ellos a fin de que puedan comparecer como parte en el mismo o, en caso de no querer comparecer, a notificarles al menos la liquidación final a efectos de presentar en su caso el correspondiente recurso.

A juicio del TEAR no se notificó a uno de los cónyuges, en este caso la mujer, ni el inicio del procedimiento, ni la propuesta de liquidación, ni la liquidación derivada del mismo, incumpléndose lo dispuesto en los artículos 46.6 de la LGT y 106 del RGAT y produciéndose como consecuencia de ello una situación de indefensión hacia la misma, puesto que no ha podido defender sus derechos a lo largo del procedimiento llevado a cabo a pesar de ser titular de la obligación tributaria al haber presentado declaración conjunta con su cónyuge, al que sí que se le ha dado dicha posibilidad de defensa.

Pues bien, por lo expuesto más arriba, este Tribunal Central discrepa del criterio del TEAR y concluye que a efectos de lo dispuesto en el artículo 106 del RGAT son válidas las notificaciones expedidas en un único documento, a nombre de todos los destinatarios, obligados solidariamente, que convivan en una misma residencia

habitual de acuerdo con la información de que disponga la Administración Tributaria en ese momento, con independencia de que en el aviso de recibo figure sólo uno de los destinatarios. En esta situación lo que tiene lugar es una notificación simultánea a todos ellos.

Cuarto:

Restaría analizar la segunda parte de la cuestión controvertida, esto es, si la falta de notificación a uno de los obligados solidarios conocidos afecta a la validez del procedimiento de aplicación de los tributos seguido con el resto de obligados.

Para responder a esta cuestión es necesario distinguir si lo que no se ha notificado a uno de los obligados solidarios conocidos es el inicio del procedimiento o la liquidación final.

La consecuencia de la falta de notificación del inicio del procedimiento a alguno de los obligados solidarios conocidos determina necesariamente la anulación de la liquidación con la consiguiente retroacción de las actuaciones a fin de subsanar tal deficiencia generadora de indefensión. Y es que, tal como indica el artículo 106.2 del RGAT, el procedimiento de comprobación o investigación en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación es único. Precisamente por ser único la norma pretende garantizar que todos los obligados tributarios, aunque no se hayan iniciado con ellos las actuaciones, tengan conocimiento de la existencia del procedimiento a fin de que si lo desean puedan comparecer, ser parte en el mismo y alegar cuanto convenga a su derecho. No cabe invocar aquí que existe una presunción de representación en el procedimiento a favor del obligado con quien se inició el procedimiento, al amparo del artículo 46.6 de la LGT, pues al no haberse notificado el inicio al otro obligado conocido no tuvo la posibilidad de manifestarse expresamente en contra de tal representación.

Este es el criterio seguido por este Tribunal Central respecto de las actuaciones seguidas con los sucesores de entidades extinguidas y que resulta plenamente aplicable al caso aquí examinado dada la similitud en este aspecto de las reglas contenidas en los artículos 106 (actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación) y 107 (actuaciones con sucesores) del RGAT. En efecto, en uno y otro caso, las actuaciones y procedimientos pueden realizarse, respectivamente, con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones y procedimientos o con cualquiera de los sucesores; una vez iniciado el procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia, respectivamente, a los demás obligados tributarios o sucesores conocidos que podrán comparecer en las actuaciones; en ambos casos, el procedimiento es único y continuará con quienes hayan comparecido; y, finalmente, las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos. Pues bien, en la resolución de 21 de junio de 2011 (RG 3004/09) este Tribunal Central señaló:

De acuerdo con lo dispuesto anteriormente, las actuaciones inspectoras deben realizarse con los sucesores de la entidad y concretamente, pueden desarrollarse con cualquiera ellos, como ocurre en el presente caso, al desarrollarse las actuaciones con una de las sucesoras, miembro de la UTE, G. SA, sin comparecer en el procedimiento inspector las otras entidades.

No obstante, cabe la duda de si es necesario comunicar a las restantes entidades sucesoras el inicio del procedimiento inspector para determinar la deuda tributaria de la entidad extinguida y liquidada como la notificación de la liquidación resultante del procedimiento inspector o por el contrario, si basta con el requerimiento de pago para exigir el importe total de la deuda a cada una de las entidades beneficiarias.

En este sentido, el artículo 34 de la Ley 58/2003, General Tributaria sobre derechos y garantías de los obligados tributarios, establece una serie de garantías en los procedimientos tributarios, entre ellos en el procedimiento inspector, que han de ser tenidos en cuenta en el presente caso, como el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución y ser oído en el trámite de audiencia.

Aunque el artículo 107 del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos no es aplicable al procedimiento inspector iniciado el 19 de octubre de 2004, en el que se establece que en los casos de pluralidad de sucesores, la Inspección de los Tributos puede

desarrollar el procedimiento con cualquiera de los sucesores pero que una vez iniciado el procedimiento y teniendo conocimiento de la existencia de otros dos sucesores, se debe comunicar esta circunstancia a los mismos a fin de que pueden comparecer, lo que sí es aplicable son los derechos y garantías recogidos en el artículo 34 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Como consecuencia, no puede exigirse una deuda tributaria a los obligados tributarios sin causarles indefensión cuando no se les ha notificado ni la comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras ni la regularización resultante del procedimiento inspector para que puedan formular las alegaciones que tengan por conveniente en defensa de su derecho y ser oídos en el preceptivo trámite de audiencia.

Este criterio es sostenido por el Tribunal Central en diferentes resoluciones, entre otras, en la resolución de 29 de mayo de 2008 (RG 870/2006) y en la de 4 de noviembre de 2009 (RG 1578/2009).

Una interpretación distinta supone una vulneración del derecho de defensa de las entidades sucesoras, ya que si no se da a todos la posibilidad de intervenir con plenas garantías, o bien se concluye la imposibilidad del derecho de repetición del que ha intervenido frente a los demás, o bien se concluye que se permite tal repetición, en cuyo caso se genera en el que no hubiera intervenido en el procedimiento una efectiva vulneración de su derecho de defensa, por no haber podido intervenir en el procedimiento administrativo y, sin embargo, sufrir, por vía de repetición sus consecuencias.

Por tanto, en el presente caso, procede la anulación del acuerdo de liquidación ya que se ha producido un defecto formal que ha dado lugar a indefensión. En relación a esta cuestión el artículo 239 de la Ley 58/2003 General Tributaria en su apartado tercero dispone:

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

Procede pues acordar la retroacción del procedimiento al momento inmediatamente anterior al trámite de audiencia previo a la formalización de las actas.

En similares términos se pronunció este Tribunal Central en su resolución de 25 de junio de 2012 (RG 660/11), referida también a un supuesto de sucesores de entidad extinguida pero cuyo criterio resulta, como dijimos, plenamente aplicable al caso aquí analizado:

Por otra parte, sostienen las recurrentes que al haberse desarrollado el procedimiento inspector sólo con una de las cuatro socias de la entidad extinguida se ha producido una indudable indefensión respecto de las dejadas al margen, lo que resulta especialmente grave si se considera, con la consolidada doctrina del Tribunal Supremo al respecto, que la firma de las actas de conformidad entrañan una auténtica renuncia de derechos, renuncia de derechos que en este caso afecta también a quienes ninguna intervención han tenido a lo largo del procedimiento inspector.

En su resolución, el TEAR de Madrid considera plenamente aplicable el art. 40.2 de la Ley 58/03 al que se acogió la Inspección, y no aplicable el art. 107.3 del RGGI por haber entrado en vigor éste una vez concluida la inspección, afirmando así que

"... la ausencia de comunicación del inicio de las actuaciones al resto de los sucesores conocidos no es motivo de anulación de la liquidación practicada como resultado de las actuaciones llevadas a cabo con cualquiera de los sucesores, en este caso, X SL".

Este Tribunal Central no puede compartir la conclusión a que llega el TEAR. En primer término, es claro que el art. 24 apartados 1 d) y 5 del RGIT (en vigor cuando se desarrolló la inspección), al no resultar incompatibles con el art. 40.2 de la Ley 58/03, son plenamente aplicables.

En segundo lugar, no puede olvidarse que las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades extinguidas se transmiten a todos sus socios, que en nuestro caso quedan solidariamente obligados hasta la cuota de liquidación que les corresponda. Así se establece por el art. 40.1 de la Ley 58/03:

"Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se

transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda".

Y tercero, resulta patente la indefensión padecida por las sucesoras a las que no sólo no se ha comunicado el inicio del procedimiento inspector sino que tampoco han tenido oportunidad alguna de alegar o aportar pruebas a lo largo del mismo, encontrándose finalmente con una liquidación inspectora que se les notifica y cuyo pago, al menos parcial, deben afrontar.

Argumenta una de las actoras que el art. 40.2 de la vigente LGT únicamente puede interpretarse conjuntamente con el art. 107 del RGGI si se quiere que el significado del primero no resulte contrario a derecho cuando concurren varios sucesores en una deuda tributaria, pues este segundo artículo, si bien no exige que la actuación inspectora se desarrolle con todos los sucesores bastando hacerlo con uno de ellos, sí que obliga a comunicar el inicio del procedimiento a todos los demás sucesores conocidos, quienes a partir de entonces podrán comparecer en el mismo.

Pues bien, lo cierto es que no sólo el art. 107 del RGGI permite una interpretación del art. 40.2 de la Ley 58/03 que garantice la "tutela judicial efectiva" de los sucesores que no participen en el procedimiento inspector. A la misma interpretación se llega por la vía de los "derechos y garantías de los obligados tributarios" establecidos por el art. 34 de la propia LGT, sin olvidar que los sucesores en la deuda tributaria son obligados tributarios según el art. 35.2 de la misma ley. En efecto, conforme al citado art. 34 Ley 58/03 "Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

.....
l) Derecho a formular alegaciones y aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

.....
q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se está desarrollando."

Pues bien, es claro que, iniciado el procedimiento inspector con uno de los sucesores (XXX), la falta de comunicación de tal inicio a los otros tres sucesores sin haberles dado entrada en momento alguno del procedimiento, habiéndose limitado la Inspección a notificarles la liquidación impositiva resultante, supone la clara vulneración de los señalados derechos consagrados por el citado art. 34 Ley 58/03 habiéndoseles ocasionado con ello una clara indefensión.

En resolución de 21-6-11 (R.G. 3004/09) acerca de un supuesto de hecho en que resultaba aplicable el mismo marco normativo que en el presente caso, la Ley 58/03 y el RGIT, este TEAC se pronunció en el mismo sentido; así, en el fundamento jurídico segundo se dice:

"No obstante, cabe la duda de si es necesario comunicar a las restantes entidades sucesoras el inicio del procedimiento inspector para determinar la deuda tributaria de la entidad extinguida y liquidada como la notificación de la liquidación resultante del procedimiento inspector o por el contrario, si basta con el requerimiento de pago para exigir el importe total de la deuda a cada una de las entidades beneficiarias.

En este sentido, el artículo 34 de la Ley 58/2003, General Tributaria sobre derechos y garantías de los obligados tributarios, establece una serie de garantías en los procedimientos tributarios, entre ellos en el procedimiento inspector, que han de ser tenidos en cuenta en el presente caso, como el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución y ser oído en el trámite de audiencia.

Aunque el artículo 107 del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos no es aplicable al procedimiento inspector iniciado el 19 de octubre de 2004, en el que se establece que en los casos de pluralidad de sucesores, la Inspección de los Tributos puede desarrollar el procedimiento con cualquiera de los sucesores pero que una vez iniciado el procedimiento y teniendo conocimiento de la existencia de otros dos sucesores, se debe comunicar esta circunstancia a los mismos a fin de que pueden comparecer, lo que sí es aplicable son los derechos y garantías recogidos en el

artículo 34 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Como consecuencia, no puede exigirse una deuda tributaria a los obligados tributarios sin causarles indefensión cuando no se les ha notificado ni la comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras ni la regularización resultante del procedimiento inspector para que puedan formular las alegaciones que tengan por conveniente en defensa de su derecho y ser oídos en el preceptivo trámite de audiencia.

Este criterio es sostenido por el Tribunal Central en diferentes resoluciones, entre otras, en la resolución de 29 de mayo de 2008 (RG 870/2006) y en la de 4 de noviembre de 2009 (RG 1578/2009).

Una interpretación distinta supone una vulneración del derecho de defensa de las entidades sucesoras, ya que si no se da a todos la posibilidad de intervenir con plenas garantías, o bien se concluye la imposibilidad del derecho de repetición del que ha intervenido frente a los demás, o bien se concluye que se permite tal repetición, en cuyo caso se genera en el que no hubiera intervenido en el procedimiento una efectiva vulneración de su derecho de defensa, por no haber podido intervenir en el procedimiento administrativo y, sin embargo, sufrir, por vía de repetición sus consecuencias."

Por tanto, en el presente caso, procede la anulación del acuerdo de liquidación ya que se ha producido un defecto formal que ha dado lugar a indefensión. En relación a esta cuestión el artículo 239 de la Ley 58/2003 General Tributaria en su apartado tercero dispone:

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

Procede pues acordar la retroacción del procedimiento al momento inmediatamente anterior al trámite de audiencia previo a la formalización de las actas.

En definitiva, la falta de acceso al procedimiento inspector de tres de los cuatro sucesores de la sociedad disuelta y liquidada entraña claramente un defecto formal que ha ocasionado la indefensión de estos, lo que, conforme al art. 239.3 Ley 58/03, obliga a anular tanto la resolución impugnada como los acuerdos subyacentes y ordenar la retroacción del procedimiento inspector al momento inmediatamente anterior al trámite de audiencia previo a la formalización del acta, sin que procede entrar en las restantes cuestiones planteadas.

La conclusión anterior no choca con el "derecho", en terminología del Director recurrente, que el artículo 84.6 de la LIRPF confiere a la Administración al reconocer que en caso de tributación conjunta todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto. Parece sugerir el Director recurrente que resultaría contradictorio poder exigir, conforme al citado artículo, la totalidad de la prestación a cualquiera de los deudores y que, sin embargo, un defecto formal con uno de ellos impida exigirla al resto. Sin embargo, este Tribunal Central no aprecia contradicción alguna ya que, ciertamente, la solidaridad tiene como fin garantizar en mayor medida el cobro de la deuda pero no puede servir de pretexto a la Administración para, en base a la posibilidad de poder exigirla a cualquiera, afectar a los derechos de los distintos obligados tributarios en el procedimiento de fijación de dicha deuda.

La consecuencia de la falta de notificación de la liquidación a uno de los obligados a quien sí se notificó el inicio del procedimiento de comprobación y no quiso comparecer, no determina, sin embargo, la anulación de la liquidación notificada al resto, por las razones que se indican seguidamente.

Es necesario distinguir entre validez y eficacia del acto administrativo. La primera se refiere al contenido del acto, si se ha dictado siguiendo el procedimiento legalmente establecido: órgano competente, objeto lícito y demás requisitos que exige el ordenamiento. La eficacia hace referencia a los efectos jurídicos del acto administrativo respecto de terceros, así pues, la eficacia del acto administrativo puede estar supeditada a su notificación, publicación o a cualquier otra condición que en ellos se disponga, como establece el artículo 57 de la Ley 30/1992 (actual artículo 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre). La notificación de un acto puede ser, por tanto, condición necesaria para su eficacia pero no para su validez. El acto administrativo, en este caso la liquidación, es válido o inválido, con independencia de su notificación. Al haberse notificado el inicio del procedimiento al obligado a quien finalmente no se notificó la liquidación, resulta claro que pudo comparecer en el procedimiento y alegar cuanto quiso, por lo que no se le ocasionó indefensión alguna en el seno del procedimiento de comprobación que pudiera determinar la invalidez de la liquidación notificada al resto de obligados.

Es cierto que la falta de notificación de la liquidación a uno de los obligados ha impedido a éste presentar, en su caso, el correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa frente a ella. Dado que no se le notificó la liquidación por la Administración actuante, dicho obligado podrá, desde el momento en que tuviera conocimiento de su existencia impugnarla en reposición o en vía económico-administrativa. Y si la Administración, ante la falta de pago de la liquidación por el obligado al que se notificó, notificara la providencia de apremio al obligado a quien no se notificó la liquidación, éste último podrá impugnar dicha providencia sobre la base de la falta de notificación de la liquidación.

La titular de la Vocalía Coordinadora emite voto particular al que se adhiere la titular de la Vocalía de Fiscalidad Internacional

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE y unificar criterio en el sentido siguiente:

A efectos de lo dispuesto en el artículo 106 del RGAT es válida la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación o de la liquidación resultante del mismo, expedidas en un único documento a nombre de todos los destinatarios, obligados solidariamente, que convivan en una misma residencia habitual de acuerdo con la información de que disponga la Administración Tributaria en ese momento, con independencia de que en el acuse de recibo figure sólo uno de los destinatarios. En esta situación lo que tiene lugar es una notificación simultánea a todos.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 106 del RGAT la falta de notificación a alguno de los obligados solidarios conocidos, con quien no se inició el procedimiento de comprobación o investigación, del inicio de dicho procedimiento, a fin de que pueda comparecer en él si lo desea, tal y como establece el artículo 106.2 del Real Decreto 1065/2007, constituye un defecto formal de ese único procedimiento iniciado por la Administración que determina la anulación de la liquidación con la consiguiente retroacción de las actuaciones a fin de subsanar tal deficiencia generadora de indefensión.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 106 del RGAT la falta de notificación a alguno de los obligados solidarios conocidos, que no quiso comparecer en el procedimiento de comprobación o investigación, de la liquidación final resultante del mismo, no determina la anulación de la liquidación notificada a los restantes. En este caso, el obligado a quien no se notificó la liquidación podrá impugnarla en reposición o en vía económico-administrativa desde el momento en que tuviera conocimiento de su existencia. Y si la Administración, ante la falta de pago de la liquidación por el obligado al que se notificó, notificara la providencia de apremio al obligado a quien no se notificó la liquidación, éste último podrá impugnar dicha providencia sobre la base de la falta de notificación de la liquidación.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.