

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085834

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de marzo de 2022

Sala 4.^a

R.G. 667/2020

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. Interrupción justificada. Intentos de notificación. En este caso, se trata de determinar si cabe apreciar interrupción injustificada de un procedimiento de inspección cuando, pese a haber transcurrido más de seis meses desde la fecha de finalización del plazo de alegaciones contra el acta hasta la fecha en que se notifica el acto de liquidación, durante ese período se han realizado por la Administración uno o más intentos de notificación del acto de liquidación.

El TEAR considera irrelevantes para poner fin a la interrupción de las actuaciones comenzada en la fecha final del plazo de presentación de alegaciones los intentos infructuosos de notificación personal del acto de liquidación. Afirma que el segundo párrafo del art. 150.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) señala el *dies ad quem* de la paralización del procedimiento, que se localizaría en la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado.

De donde parece inferirse que el TEAR sólo acepta como actuaciones que ponen fin a la paralización del procedimiento aquéllas que se ponen en conocimiento formal del obligado tributario, a semejanza de lo que sucede con las actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción.

Sin embargo, el Tribunal Central establece en primer lugar, que el segundo párrafo del art. 150.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) se limita a indicar que una vez producida una interrupción injustificada del procedimiento inspector, con la consiguiente consecuencia de que las actuaciones realizadas hasta ese momento no han interrumpido el plazo de prescripción, se volverá a interrumpir este plazo de prescripción cuando se reanuden las actuaciones con el conocimiento formal del interesado. Es decir, no está fijando la fecha final o *dies ad quem* de la paralización de un procedimiento, sino el *dies a quo* del nuevo plazo de prescripción que se abre con la reanudación de actuaciones tras la paralización injustificada.

Y es que cuando el art. 150.2 de la Ley 58/2003 (LGT) alude a la no realización de actuaciones durante más de seis meses como condición necesaria para la concurrencia de una interrupción injustificada del procedimiento de inspección, no exige expresamente que se trate de actuaciones realizadas con el conocimiento formal del obligado tributario. En efecto, del citado precepto no cabe deducir que para evitar la paralización injustificada las actuaciones a realizar deban serlo con el conocimiento formal del obligado tributario.

La conclusión anterior se confirma con la redacción del apartado sexto del art. 184 del RD 1065/2007 (RGAT), que habla de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento para iniciar de nuevo el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 de la Ley 58/2003 (LGT), sin exigir que dicha actuación deba ser conocida formalmente por el obligado tributario. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003, arts. 68, 104 y 150.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 184.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En dicha resolución se exponen los siguientes Antecedentes de Hecho sobre los que no hay controversia, a lo que aquí interesa:

El 12 de junio de 2015 se dictó por la Inspección Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón, el acta de disconformidad nº .../2015 en la que se proponía la regularización del concepto de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados. Del contenido del acta e informe ampliatorio que le acompaña resulta lo siguiente:

Las actuaciones se iniciaron mediante comunicación notificada, el 12 de diciembre de 2014, no habiéndose producido ampliación del plazo de 12 meses de duración máxima de las actuaciones ni interrupciones injustificadas del procedimiento inspector por periodos superiores a seis meses por causas no imputables al obligado tributario, habiéndose realizado actuaciones en las fechas que se reseñan. Se han producido periodos de interrupción justificada de las actuaciones y dilaciones no imputables a la Administración tributaria por un total de 93 días, con arreglo al siguiente detalle:

- Solicitud de aplazamiento por el obligado plazo del 13/01/2015 al 05/02/2015; total aplazado 20 días
- Valoración por el Servicio de Valoración Inmobiliaria, periodo del 09/03/2015 21/05/2015; total 73 días.

El tiempo total transcurrido imputable a la Administración desde la fecha de inicio del procedimiento hasta la fecha del acta es de 109 días, por lo que no ha sido excedido el plazo máximo de 12 meses antes citado.

De las actuaciones practicadas y demás antecedentes resulta que el negocio jurídico de la constitución de la Junta de Compensación está sujeto y no exento de gravamen sobre AJD. Ostenta la condición de sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho, o en su defecto, quienes insten o soliciten los documentos notariales o aquellos en cuyo interés se expidan, en este caso, la propia Junta de Compensación del Área de Intervención G-... Se formulaba una propuesta de liquidación definitiva respecto del concepto que se indica, sobre una base imponible de 27.794.378,71 euros, cuota al 1% de 277.943,79 euros, intereses de demora de 61.009,62 euros, resultando una deuda tributaria de 338.953,41 euros.

El 29 de junio de 2015 presentó la interesada un escrito de alegaciones en el que se opone a la propuesta de regularización.

Por el Jefe del Servicio de Inspección Tributaria se dictó un acuerdo por el que se desestimaban las alegaciones de la interesada y se practicaba una liquidación definitiva conforme con la propuesta, resultando una deuda tributaria, con actualización de intereses de demora, de 344.264,63 euros. Fue notificada la liquidación el 4 de enero de 2016, habiéndose producido los siguientes intentos:

Un primer intento de notificación realizado por agente notificador el 11 de diciembre de 2015, a las 13 horas y 10 minutos, en ..., que fue rehusado.

Un segundo intento realizado por agente notificador en la misma fecha de 11 de diciembre de 2015, a las 12 horas y 40 minutos, en ..., en el que resultó "ausente" el destinatario.

Un tercer intento por agente notificador el 14 de diciembre de 2015, a las 12 horas y 35 minutos, en ..., también infructuoso por "ausente".

Un cuarto intento por agente notificado realizado el 18 de diciembre de 2015, a las 10 horas y 5 minutos, en ..., de nuevo infructuoso por "ausente". Consta que en este caso se dejó aviso de notificación en el buzón del domicilio de la interesada, para que pasara a recoger dicha notificación a partir del 21 de diciembre, advirtiéndole de que si no comparecía en el plazo de diez días naturales, se procedería a la notificación edictal.

Un intento de notificación por el Servicio de Correos, realizado el 29 de diciembre de 2015 en ..., resultando infructuoso por "desconocido".

Notificación realizada el 4 de enero de 2016, en la que consta "recogido en oficina".

El 12 de junio de 2015 se notificó a la interesada un acuerdo de inicio de procedimiento sancionador y propuesta de imposición de sanción, siendo la conducta sancionada la tipificada en el artículo 191.1 de la LGT, dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, correspondiente al hecho imponible especificado en el acta de inspección A02 nº ..., que le ha sido incoada.

Tras la formulación de alegaciones por la interesada se dictó el 9 de diciembre de 2015 por el Jefe del Servicio de Inspección el acuerdo de imposición de sanción al que se incorporaba la propuesta, que se confirmaba. Se rectificaba no obstante la calificación de infracción grave y se calificaba como leve, modificándose el porcentaje al 50%.

Resultaba una sanción a ingresar de 104.228,92 euros, con reducción por ingreso.

Fue notificado el acuerdo de imposición de sanción el 4 de enero de 2016, después de haberse producido los mismos intentos de notificación que en el acuerdo de liquidación.

Segundo.

Contra el acuerdo anterior, se interpuso reclamación económico-administrativa nº 50/105/16 contra la liquidación definitiva, con suspensión de ejecución por reserva del derecho a promover tasación pericial contradictoria. Y en la misma fecha, la reclamación nº 50/1016/16, contra el acuerdo de imposición de sanción, con suspensión legal de ejecución.

Tercero.

Las anteriores reclamaciones se acumularon por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón alegándose prescripción del derecho a liquidar, no sujeción al ITPAJD modalidad AJD e improcedencia de la sanción. Con fecha de 26/09/2019 fue dictada resolución por la que se estima la reclamación declarando que se había interrumpido durante más de 6 meses el procedimiento inspector como consecuencia de los intentos de notificación de la liquidación. Consecuencia de ello se declaró prescrito el derecho a liquidar de la Administración en resolución dictada el 26/09/2019. Dicha resolución fue notificada con fecha 04/11/2019 a la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón.

Cuarto.

El día 07/02/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 04/12/2020 por el Director de la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón contra resolución estimatoria de fecha 26/09/2019 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón en el expediente de reclamación número 50/01015/2016 y acumulada, es alegado la no prescripción del derecho a liquidar por la existencia de los intentos de notificación referidos en Antecedentes. Con fecha 08/01/2020, se presentaron alegaciones por el obligado tributario LA JUNTA DE COMPENSACIÓN DEL ÁREA DE INTERVENCIÓN G..., contra el recurso de alzada presentado por el Director de la Dirección General de Tributos, reiterando la prescripción del derecho de la administración a liquidar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si cabe apreciar interrupción injustificada de un procedimiento de inspección cuando, pese a haber transcurrido más de seis meses desde la fecha de finalización del plazo de alegaciones contra el acta hasta la fecha en que se notifica el acto de liquidación, durante ese período se han realizado por la Administración uno o más intentos de notificación del acto de liquidación. Asimismo debe determinarse si las previsiones del apartado segundo del artículo 104 de la Ley General Tributaria son aplicables o no en materia de procedimientos de inspección o, bien la contrario, si su aplicación se circunscribe a los procedimientos en los que existe la figura de la caducidad.

Tercero.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), dispone:

Artículo 150. *Plazo de las actuaciones inspectoras*

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley (...).

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley (...).

Por su parte, el artículo 184 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI, en adelante), establece en sus apartados 6 y 7 lo que sigue:

"6. El cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento.

7. La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento".

Del apartado segundo del artículo 150 de la LGT se desprende que la norma entiende por interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras aquella que se produce por no realizarse actuación alguna durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario; de manera que si la causa de que la Inspección no realice actuación alguna durante dicho plazo fuese imputable al obligado tributario, entonces la interrupción nunca podría calificarse como injustificada.

En el caso planteado en el presente recurso son controvertidos los hechos siguientes:

(i) Que transcurrieron más de seis meses entre la fecha de finalización del plazo para presentar alegaciones al acta de inspección y la notificación por comparecencia del acto de liquidación.

(ii) Que entre ambas fechas constan en el expediente los intentos de notificación personal del acto de liquidación recogidos en Antecedentes.

Se trata, por tanto, de determinar si los intentos de notificación practicados antes de que transcurrieran seis meses desde la fecha final del plazo para presentar alegaciones, son o no relevantes para impedir la existencia de una paralización injustificada del procedimiento inspector, como defiende el Director recurrente, o si, por el contrario, como sostiene el TEAR, no son eficaces para evitar tal paralización.

Cuarto.

Tiene razón el TEAR cuando fija como momento inicial del presunto período de interrupción injustificada no la fecha del acta de inspección sino la fecha final del plazo para presentar alegaciones a la misma. Así lo ha reconocido este Tribunal Central, entre otras, en su resolución de 14 de febrero de 2013 (RG 1818/2011), estableciendo el criterio de que para apreciar un período de interrupción injustificada una vez firmada el acta, deben transcurrir seis meses desde la fecha de presentación de las alegaciones contra aquella por el obligado tributario o, en su defecto, desde que transcurra el plazo señalado para la presentación de éstas, pues ese período (quince días desde la firma del acta de disconformidad) es un período en el que la Administración no puede actuar y, por tanto, no se le puede atribuir la paralización del procedimiento. Dice, en efecto, la citada resolución:

SEGUNDO.- En primer lugar, se plantea la cuestión relativa a la duración de las actuaciones inspectoras seguidas por la Administración Tributaria de Catalunya para con el sujeto pasivo. Más concretamente, se refiere por parte del reclamante que ha existido un período de más de seis meses de paralización injustificada de dichas actuaciones, procediendo el reconocimiento de las consecuencias que, para ello, prevé la Ley General Tributaria.

(.....)

En este caso, se plantea como único posible período de más de seis meses de paralización injustificada de las actuaciones el transcurrido entre la fecha en que se firma el Acta de Disconformidad (19 de Julio de 2010) y la fecha en que se notifica el acuerdo liquidatorio (1 de Febrero de 2011). Evidentemente, se trata de un período de

más de seis meses en el que únicamente se ha producido una actuación o actividad respecto de la que procede analizar sus consecuencias a efectos de lo aquí estudiado: la presentación, por parte del sujeto pasivo, de escrito de alegaciones contra la propuesta del Acta, hecho que ocurre el 4 de Agosto de 2010. Para ser más precisos, se trata de determinar si dicha presentación puede considerarse una actuación propia del procedimiento inspector pues de ello dependerá que se aprecie, o no, un período de interrupción injustificada de aquél de más de seis meses.

TERCERO.- El criterio reiterado de este Tribunal Central (por citar las resoluciones más recientes, la de 3 de Marzo de 2010 o la de 13 de Diciembre de 2012) es considerar que la presentación de alegaciones por parte del sujeto pasivo contra la propuesta de regularización contenida en un Acta Tributaria sí debe considerarse una actuación propia del procedimiento, a estos efectos, pues siguiendo el criterio del Tribunal Supremo (Sentencia 754/2011, de 24 de Enero Rec. Casación 485/2007), el plazo que se debe conceder a todo obligado tributario que esté siendo objeto de un procedimiento inspector, legalmente establecido, supone un período de tiempo en el que la Administración no puede actuar dictando la resolución pertinente. En ese período, que se inicia en la fecha de la firma del Acta (en este caso, el 19 de Julio de 2010) y que se extiende por 15 días - de acuerdo con el artículo 157.3 LGT -, es el obligado tributario quien goza del derecho de actuar en el procedimiento, ya sea presentando efectivamente sus alegaciones (en este caso lo hizo el 4 de Agosto de 2010), renunciando expresamente a plantearlas, o, simplemente, dejando que transcurra el plazo sin manifestarse en uno u otro sentido. Pero lo cierto es que hasta que alguno de los supuestos citados se produzca, la Administración Tributaria no puede llevar a cabo actuación alguna, por lo que no puede considerarse dicho período dentro de lo que sería el período de "paralización injustificada del procedimiento por causas no imputables al obligado tributario".

Tal postura ha sido sostenida por el Tribunal Supremo en múltiples ocasiones, pudiendo citarse, entre otras muchas, las sentencias de 17 de marzo de 2011 (rec. casación 5871/2006) y 18 de junio de 2012 (rec. casación 4261/2009). La primera de ellas indica, en efecto, que:

"...el escrito de alegaciones aún no siendo un acto que por sí mismo interrumpa la prescripción, lo cierto es que, tanto en el caso de que se presente escrito de alegaciones al acta, como en aquellos en los que el obligado tributario no las formule en el plazo concedido [sentencias de 3 de junio de 2009 (casación 7052/03, FJ 3 º, y casación 5033/03, FJ 3 º) y 7 de mayo de 2009 (casación 5351/04, FJ 3 º, y casación 7813/03, FJ 2º)], se detiene el plazo de paralización de las actuaciones inspectoras, a los efectos de computar los seis meses de inactividad administrativa".

La segunda señala que:

".....el cómputo de los seis meses para comprobar si se ha producido la suspensión no deseada por el legislador y, en su caso, anudar a la misma las consecuencias contempladas en el artículo 31.4.a) del Reglamento de la Inspección de los Tributos (norma reproducida más tarde en el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, no debe realizarse desde la formalización del acta (salvo, claro está, que entre su fecha y el traslado para alegaciones transcurra el indicado periodo sin actividad alguna), sino desde que se presentan las alegaciones o desde que expira el plazo para hacerlo"

Quinto.

El TEAR considera irrelevantes para poner fin a la interrupción de las actuaciones comenzada en la fecha final del plazo de presentación de alegaciones los intentos infructuosos de notificación personal del acto de liquidación. Afirma que el segundo párrafo del artículo 150.2.a) de la LGT (En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada) señala el dies ad quem de la paralización del procedimiento, que se localizaría en la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado.

De donde parece inferirse que el TEAR sólo acepta como actuaciones que ponen fin a la paralización del procedimiento aquéllas que se ponen en conocimiento formal del obligado tributario, a semejanza de lo que sucede con las actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción.

Sin embargo, este Tribunal Central debe hacer notar en primer lugar que el segundo párrafo del artículo 150.2.a) de la LGT se limita a indicar que una vez producida una interrupción injustificada del procedimiento inspector, con la consiguiente consecuencia de que las actuaciones realizadas hasta ese momento no han interrumpido el plazo de prescripción, se volverá a interrumpir este plazo de prescripción cuando se reanuden las actuaciones con el conocimiento formal del interesado. Es decir, no está fijando la fecha final o dies ad quem de la paralización de un procedimiento, sino el dies a quo del nuevo plazo de prescripción que se abre con la reanudación de actuaciones tras la paralización injustificada.

Y es que cuando el artículo 150.2 de la LGT alude a la no realización de actuaciones durante más de seis meses como condición necesaria para la concurrencia de una interrupción injustificada del procedimiento de inspección, no exige expresamente que se trate de actuaciones realizadas con el conocimiento formal del obligado

tributario. En efecto, del citado precepto no cabe deducir que para evitar la paralización injustificada las actuaciones a realizar deban serlo con el conocimiento formal del obligado tributario.

La conclusión anterior se confirma con la redacción del apartado sexto del artículo 184 del RGGI, arriba reproducido, que habla de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento para iniciar de nuevo el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la LGT, sin exigir que dicha actuación deba ser conocida formalmente por el obligado tributario.

Este Tribunal Central ya se ha pronunciado sobre este asunto en su resolución de 22 de septiembre de 2010 (RG 2805/2008), en la que decíamos:

El recurrente alega que entre la fecha en que surtió efectos la publicación del acuerdo de inicio del expediente de inspección (21 de julio de 2006) y la fecha en que surtió efectos la publicación de la puesta de manifiesto de dicho expediente (23 de abril de 2007) transcurrió un periodo muy superior a seis meses, durante el cual no se realizó ninguna actuación inspectora con conocimiento formal del obligado tributario. Sin embargo el presupuesto de hecho exigido en el artículo 32.3 del Reglamento no es el de que no se hayan practicado actuaciones inspectoras con conocimiento formal del sujeto pasivo durante seis meses seguidos, sino el de que no se hayan practicado actuaciones inspectoras durante dicho periodo. Más claro si cabe resulta el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria, que exige como presupuesto de hecho para considerar que se produce la interrupción injustificada del procedimiento inspector el de "no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario"

Cuestión distinta es la de que las actuaciones inspectoras deban comunicarse formalmente al obligado tributario para que tengan virtualidad interruptiva del plazo de prescripción. Ello se deduce, en efecto, del artículo 68.1 de la LGT, a cuyo tenor "El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria....".

Una cosa es, por tanto, que una actuación inspectora deba ser realizada con el conocimiento formal del obligado tributario para que interrumpa el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y otra, distinta, que dicha actuación inspectora deba realizarse con el conocimiento formal del obligado tributario para que despliegue sus efectos en orden a impedir o suponer la paralización injustificada del procedimiento inspector.

Y asunto diferente es también el de la eficacia de una determinada actuación, realizada con o sin el conocimiento formal del obligado tributario, para interrumpir la paralización injustificada de un procedimiento de inspección.

Obviamente, para que una actuación inspectora tenga eficacia en orden a impedir la paralización injustificada del procedimiento de inspección debe constar debidamente acreditada en el expediente, estar encaminada a avanzar efectivamente en la comprobación e investigación de los conceptos tributarios y períodos objeto de inspección. De este modo, sí constituiría, a título de ejemplo, una actuación eficaz para detener la paralización de un procedimiento un requerimiento de información a un tercero en virtud de sus relaciones con el obligado tributario sometido a inspección, pero no, en cambio, el propio acuerdo de liquidación dictado por la Inspección que no ha sido todavía objeto de notificación.

Pues bien, lo que aquí se discute no es la virtualidad interruptiva que los intentos de notificación acreditados en el expediente han tenido sobre el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar sino, simplemente, si tales intentos constituyen actuación que impide apreciar una interrupción injustificada del procedimiento de inspección.

Y, en este sentido, este Tribunal Central considera que dichos intentos de notificación constituyen una actuación que reúne los requisitos para detener el plazo injustificado de paralización del procedimiento de inspección toda vez que se trata de intentos válidos que constan debidamente acreditados en el expediente y están directamente encaminados a avanzar en el procedimiento iniciado -precisamente pretenden poner fin al mismo, comunicando al obligado tributario su acto final-.

Sexto.

Este Tribunal Central sí se ha pronunciado ya sobre la cuestión debatida, esto es, sobre si los intentos de notificación son suficientes o no para apreciar la existencia de actividad administrativa, en su resolución de 22 de octubre de 2009 (RG 1529/2009), en los términos siguientes:

Por otra parte se refiere el recurrente a otro período de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por plazo superior a seis meses desde que se incoa el acta, 22 de junio de 2006, hasta que se notifica la liquidación, el 19 de febrero de 2007. (.....).

Respecto a la fecha final del cómputo de dicho período de inactividad de la Administración, el recurrente se refiere a la fecha de notificación del acuerdo de liquidación, 19 de febrero de 2007. Obra en el expediente el acuerdo de liquidación que es de fecha 14 de diciembre de 2006, fecha que estaría todavía dentro del plazo de seis meses, pues el acta se incoó el 22 de junio y los seis meses transcurrirán el 22 de diciembre.

Pese a que la fecha de notificación del acuerdo es posterior al plazo de seis meses, lo cierto es que obra en el expediente varios intentos de notificación del acuerdo de liquidación efectuados por agente tributario, uno de ellos de fecha 20 de diciembre de 2006, otro de 29 de diciembre de 2006, hasta la publicación en el BOP de 25 de enero de 2007. Estos intentos de notificación ponen de manifiesto la existencia de una "actividad administrativa" que es anterior al transcurso de dicho plazo de seis meses y que tiene eficacia, en consecuencia, para concluir que las actuaciones no estuvieron paralizadas por plazo superior a seis meses.

En este sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencia de 22 de diciembre de 2006, número de recurso 614/2003.

Asimismo, en igual sentido, para la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2012 (Rec. nº 2059/2009), los intentos de notificación del acuerdo de liquidación válidamente efectuados acreditan que la Administración no permaneció inactiva. Así, en efecto, dispone esta sentencia:

Ahora bien, esta calificación como intentos, cuya perfecta consumación no había tenido lugar hasta la notificación realizada el siguiente día 15 de septiembre, no excluye que, sin embargo, en tal calidad sí tengan la consecuencia interruptiva que les reconoció la sentencia de instancia, en tanto en cuanto acreditan que la Administración no permaneció inactiva y su actividad la desplegó en el domicilio de la sociedad contribuyente con la finalidad de hacer llegar a su conocimiento la liquidación practicada.

Aunque la citada sentencia se refiere a la incidencia de los intentos de notificación del acto de liquidación en relación con el hecho de entender cumplida la obligación de resolver el procedimiento de inspección dentro del plazo legal máximo, procedimiento que se había iniciado bajo la vigencia de la Ley 1/1998 y al que, por tanto, no le resultaba de aplicación lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, lo cierto es que alude también a la eficacia que tienen dichos intentos de notificación de cara a impedir que exista inactividad de la Administración.

La sentencia señalada se apoya expresamente en dos anteriores del propio Tribunal Supremo, de 15 y 22 de febrero de 2010 (Rec. nº 6422/2004 y 1082/2005) relativas a casos idénticos entre sí, concernientes al mismo obligado tributario y procedimiento, y que guardan evidente analogía con el contemplado en aquélla. En los casos de estas dos últimas sentencias habían transcurrido más de 6 meses entre la fecha del escrito de alegaciones al acta y la notificación efectiva del acto de liquidación, existiendo entre ambas actuaciones dos intentos de notificación del acto de liquidación practicados antes del transcurso de los 6 meses desde la fecha de presentación del citado escrito de alegaciones. Se trata, por tanto, de un supuesto idéntico al tratado en el presente recurso. Pues bien, la sentencia de 15 de febrero de 2010 (y en los mismos términos la de 22 de febrero) establece que :

(.....) 3º) La recurrente alega que entre la fecha de presentación de alegaciones al Acta y la fecha de notificación del acto de liquidación transcurrieron más de seis meses. En sentencia de este Tribunal de 4 de junio de 2002, 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 . (En idéntico sentido, sentencia de esta Sección de 21 de mayo de 2009; rec. cas. 1690/2003, F.D.4º). En este sentido, de la documentación obrante en el expediente se desprende que: a) La entidad presentó con fecha 7 de mayo de 1998 escrito de alegaciones al Acta por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1989, incoada el 30 de marzo del mismo año; b) Con fecha 23 de octubre de 1998, el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica dictó el acuerdo de liquidación impugnado; c) El día 28 de octubre de 1998 tuvo lugar un intento de notificación del mencionado acuerdo en el domicilio señalado al efecto por Dª Milagros , administrador único de la sociedad, extendiendo el Agente Tributario que lo realizó Diligencia en la que se hace constar "que no está la persona que se ocupa de estos asuntos, y que ha dejado instrucciones para que no recojan nada hasta que ella vuelva". Dicha diligencia es firmada por Dª María Dolores , en calidad de recepcionista, a quien se entrega un duplicado de la misma; d) El día 4 de noviembre de 1998 se personaron dos Agentes Tributarios en el domicilio anteriormente señalado para intentar de nuevo la notificación del acto administrativo impugnado, junto con otras liquidaciones practicadas, haciendo constar que "la persona que nos abre la puerta nos indica que Dª Milagros está de vacaciones hasta el día 11 de noviembre y que no está autorizado para recoger nada". La persona que atendió a los Agentes Tributarios se negó a firmar la diligencia, pero recogió un duplicado de la misma; e) Con fecha 11 de noviembre de 1998, Dª Milagros recogió y firmó el acuse de recibo de la liquidación a que se refiere el presente expediente. De lo anterior se desprende que, desde el día 28 de octubre de 1998, existieron varios intentos de notificación del acto de liquidación, que resultaron infructuosos por motivos ajenos a la inspección, por lo que no se puede considerar que existió una paralización injustificada de actuaciones. No se

aprecia, por tanto, inactividad por parte de la Inspección, de forma que no concurren las circunstancias necesarias para la aplicación de lo dispuesto en el art. 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que requiere que exista una interrupción de las actuaciones superior a seis meses, injustificada y no imputable al contribuyente.

Séptimo.

Finalmente debemos hacer referencia al artículo 104.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el cual dispone que "A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución".

Este precepto contempla la eficacia del intento de notificación de cara, exclusivamente, a entender cumplida la obligación de notificar el acto de liquidación dentro del plazo máximo de duración del procedimiento pero, ciertamente, resulta contradictorio admitir que un intento de notificación es una actuación de la Administración suficiente para entender que ésta ha cumplido su obligación de resolver un procedimiento tributario dentro del plazo y, al mismo tiempo, sostener que ese mismo intento de notificar el acto de liquidación que pone fin al procedimiento supone inactividad por parte de la Administración.

Este Tribunal Central estima totalmente improcedente el argumento de que el artículo 104.2 de la LGT no sea aplicable al caso aquí planteado, partiendo de la idea de que la ficción del artículo 104.2 de la LGT se dirige a obstar la caducidad y puesto que en el procedimiento inspector no existe caducidad, esta previsión legal del artículo 104.2 LGT no resulta aplicable. En primer lugar, porque el artículo 104 se ubica sistemáticamente en el Capítulo II del Título III de la LGT: El Título III se refiere a "La aplicación de los tributos" y en su Capítulo II se regulan precisamente las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios" no quedando excluido pues el procedimiento inspector. En segundo lugar, porque el propio artículo 104, tras recoger en su apartado segundo la previsión de que "A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución", añade en su apartado cuarto que "En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos", esto es, abarca el precepto tanto los casos de procedimientos en los que el vencimiento del plazo máximo de resolución entrañe la caducidad como los supuestos de otros procedimientos, como es el inspector, en los que su normativa específica pueda prever otros efectos para dicha superación del plazo máximo de resolver por causas imputables a la Administración. Y, finalmente, porque el propio artículo 150 de la LGT (en la redacción vigente en el supuesto analizado) se remite de forma expresa en su apartado 1 a las normas contenidas en el artículo 104.2 de esta misma ley "Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley".

Octavo.

Procede en consecuencia anular la resolución impugnada debiéndose retrotraer actuaciones al Tribunal Regional de Aragón para que se pronuncie sobre las cuestiones imprejudgadas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada, y acordando la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en la presente resolución.

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