TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 23 de junio de 2026
Sala 1.ª
R.G. 2426/2023

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. *Comprobación limitada. Caducidad.* **Notificación.** *Notificación electrónica no válida*. Se produce la caducidad del procedimiento de comprobación limitada por haberse superado el plazo máximo legal de seis meses sin que se hubiera efectuado una notificación válida. Aunque la interesada cuestionaba la regularidad de las notificaciones practicadas por la Administración tributaria, el Tribunal examina previamente la posible caducidad del procedimiento, iniciado el 13 de junio de 2022, cuyo plazo de resolución finalizaba el 13 de diciembre de ese mismo año. La liquidación se puso a disposición de la contribuyente en la dirección electrónica habilitada el 24 de noviembre de 2022, pero no consta que accediera a su contenido. El Tribunal considera que esta actuación no puede calificarse como un intento válido de notificación a los efectos del art. 104.2 LGT, puesto que la interesada no estaba obligada a relacionarse electrónicamente con la Administración ni consta que hubiera optado voluntariamente por este sistema. La posterior notificación postal se produjo el 6 de marzo de 2023, una vez transcurrido el plazo máximo de seis meses, sin que conste ningún intento válido de notificación anterior a su vencimiento. En consecuencia, el procedimiento debe considerarse caducado, lo que determina la anulación de la liquidación impugnada. Asimismo, de acuerdo con el art. 104.5 LGT, las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado no interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento si todavía no hubiera prescrito dicho derecho.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 13/04/2023 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la presente reclamación, interpuesta en 14/02/2023 contra el acuerdo de liquidación provisional dictado el 24-11-2022 (notificada el 17-01-2023) por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) referido al Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR), ejercicio 2021 (fecha de devengo 04-10-2021) y de la que resultó un importe a ingresar de 13.772,45 euros.

SEGUNDO.- Conforme al expediente administrativo cabe destacar los siguientes hechos:

a) La obligada tributaria, residente en Reino Unido, había presentado autoliquidación por el IRNR ejercicio 2021, declarando la renta derivada de la transmisión de un inmueble (sito en COMUNIDAD AUT._1) Ref. Catastral: (…).

La aquí reclamante declara una ganancia patrimonial por importe de 33.570,21 euros, consignándose un valor de transmisión total de 280.000 euros (1º adquisición 180.000 euros y 2º adquisición o mejora 100.000 euros) y un valor de adquisición total de 246.429,79 euros (1º adquisición 150.253,03 euros y 2º adquisición o mejora 96.176,76 euros). Se solicita la devolución de 2.021,66 euros, correspondiente a la diferencia entre la retención practicada del 3% sobre el precio de transmisión y la cuota íntegra reducida.

TERCERO.- Con fecha 13-06-2022 la ONGT, mediante la notificación de requerimiento, inició un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada en relación con el IRNR por incidencias detectadas en la declaración de la transmisión del inmueble.

Recogiendo el resultado de las actuaciones de comprobación limitada, en fecha 24-11-2022 se dictó liquidación provisional por el IRNR de la que resultó una cantidad a ingresar de 13.772,45 euros. En la citada liquidación se modifica el valor de adquisición declarado, que se fija en 155.257,16 euros y el valor de transmisión declarado, fijándose en 269.836 euros. No se reconoce ningún importe en concepto de mejora o inversión.

CUARTO.- Disconforme con el citado acuerdo de liquidación, se interpuso frente al mismo la presente reclamación en única instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- Se alega la incorrecta notificación del acuerdo de resolución dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) que podría conllevar la nulidad de pleno derecho o la anulabilidad de la citada resolución.

La interesada, como se ha dicho, alega que la Administración no ha practicado la notificación del acuerdo de liquidación conforme a las exigencias de la normativa en materia de notificaciones, no obstante, alega literalmente que "*la compareciente, en un acto de "bona fides" ha atendido dichas notificaciones, aunque ello no implica la existencia de un defecto grave en la práctica de dichas notificaciones por parte de la Administración*". A lo que añade que, ese defecto podría acarrear la nulidad de pleno derecho o la anulabilidad del procedimiento.

A la vista de la citada alegación sobre la notificación, como cuestión previa de carácter procedimental, aun cuando nada alega expresamente la interesada, procede analizar la posible caducidad del procedimiento de comprobación limitada por la superación del plazo máximo legal establecido para su terminación, y las consecuencias que ellos conlleva en relación con la prescripción.

La regulación del procedimiento de comprobación limitada se encuentra regulada en los artículo 136 y siguientes de la LGT. En concreto, el artículo 137 señala lo siguiente

"1. Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente.

2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta."

Por su parte, el artículo 139 de la LGT regula la terminación del procedimiento de comprobación limitada, en los siguientes términos:

"1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

(...)"

Y el articulo 104 de la LGT, al que se remite el citado artículo 139 de la misma Ley, establece que:

"1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

a)En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio

(...)

"2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

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

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

(...)

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

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

CUARTO.- Una vez planteada la normativa básica al amparo de la cual debe analizarse la cuestión relativa a la caducidad del procedimiento, procede analizar cuáles han sido las exactas circunstancias en el presente caso.

Así, en este caso, habiéndose iniciado el procedimiento el 13-06-2022 (cuando se efectuó la notificación del requerimiento por parte de la ONGT), el plazo de seis meses finalizaba el 13-12-2022, debiendo haber notificado la ONGT, o al menos, haber hecho un intento válido de notificación como señala el artículo 104.2 de la LGT, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar, antes de la citada fecha.

Consta en el expediente dos certificados de puesta a disposición de la notificación en dirección electrónica habilitada única en los que se certifica que el acto objeto de notificación (liquidación provisional del IRNR 2021) se ha puesto a disposición en fecha 24-11-2022 (17:19 horas) y en fecha 27-02-2023 (12:53 horas), respectivamente, sin que conste certificado de haber accedido a su contenido. Asimismo, también consta en el expediente acuse de recibo de la oficina de correos con resultado de "entregado" en fecha 06-03-2023 en calle … (MUNICIPIO_1).

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, procede valorar si la primera puesta a disposición en la sede electrónica de fecha 24-11-2022 (único intento de notificación que está dentro del plazo máximo de 6 meses de terminación del procedimiento), se puede considerar válido a los efectos de entender que el procedimiento finalizó en plazo.

En este sentido, procede recordar lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 104.2 de la LGT, según el cual:

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

Por tanto, de acuerdo con el citado precepto, solamente se puede considerar que la puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada (como ha ocurrido en este caso) es un intento de notificación válido a los efectos del cómputo del plazo del procedimiento si se trata de un sujeto obligado a relacionarse por dichos medios, o bien, si se ha acogido voluntariamente.

En este caso, la reclamante no es una persona obligada a comunicarse electrónicamente con la Administración de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) y en el artículo 4 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT.

Asimismo, no consta en el expediente administrativo que la interesada se haya acogido voluntariamente a las notificaciones vía dirección electrónica, es más, se observa por lo que respecta a las notificaciones de los actos previos que se han puesto a disposición de la interesada a través de la dirección electrónica habilitada (requerimiento y propuesta), no constan en el expediente acuses de recibo de acceso al contenido, sino que se han emitido Diligencia de Datado de notificación de oficio, en la que se deja constancia que los actos referenciados se entienden notificados en fecha en que la interesada había realizado actuaciones que "s*uponen el conocimiento por su parte del contenido y alcance del mismo.",* por lo que tampoco puede entenderse que este fuera el medio de notificación elegido por la interesada, la cual no parece que hubiera accedido en ninguna de las ocasiones a la dirección electrónica, sino que la notificación se derivaba de su comportamiento que permitía presumir que era conocedora del contenido de los actos que se intentaban notificar.

En consecuencia de todo lo anterior, dado que no estamos en ninguno de los supuestos citados por el artículo 104.2 de la LGT (se trata de un sujeto obligado a relacionarse por medios electrónicos, o bien, se se ha acogido voluntariamente a dicho medio de comunicación), cabe concluir que no puede admitirse

como un intento válido de notificación, a los efectos de entender cumplido la obligación de notificar dentro del plazo máximo, la puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada en fecha 24-11-2022.

Así las cosas, dado que el procedimiento de comprobación limitada se inició el 13-06-2022 y el acuerdo de liquidación se notificó, según acuse de recibo, el 06-03-2023 (sin haberse realizado un intento válido de notificación con carácter previo a dicha fecha), se aprecia que el citado procedimiento ha caducado al superarse el plazo máximo de los 6 meses.

Por ello, procede apreciar la caducidad del procedimiento, anulando la liquidación resultante del mismo impugnada en la presente reclamación, no considerándose, de conformidad con el artículo 104.5 del LGT antes reproducido, interrumpida la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria como consecuencia del procedimiento caducado.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda