

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de junio de 2026

Sala 1.^a

R.G. 5800/2023

SUMARIO:

Derechos y garantías de los obligados tributarios. Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos. *Indefensión real y efectiva por la omisión de alegaciones presentadas por correo postal el último día del plazo.* El TEAC concluye que el trámite de alegaciones no fue efectivo, al haberse dictado el acuerdo de liquidación sin valorar las alegaciones presentadas por el contribuyente en tiempo y forma, mediante correo postal, el último día del plazo. El hecho de que las alegaciones llegaran posteriormente al registro de la AEAT no permite desconocer su presentación en plazo, pues el art. 16.4 LPAC permite al interesado utilizar distintos medios de presentación, sin que el uso habitual de la vía electrónica en el procedimiento pueda privarle de ese derecho. La celeridad de la Inspección, que dictó el acuerdo al día siguiente de finalizar el plazo de alegaciones, motivada por el riesgo de superar el plazo máximo del procedimiento y por la eventual prescripción, no justifica sacrificar la efectividad de un trámite esencial. Además, la previa solicitud denegada de ampliación del plazo por el contribuyente evidenciaba su voluntad de formular alegaciones, y no consta mala fe ni ánimo de entorpecimiento. Por tanto, el TEAC considera que la falta de valoración de unas alegaciones presentadas en plazo por correo postal produjo una indefensión real y efectiva, y no una mera irregularidad formal o inocua. En consecuencia, estima la reclamación y anula el acuerdo de liquidación impugnado.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada, interpuesto contra la resolución de 26 de mayo de 2023 de la Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, por la que se resuelven de forma acumulada las reclamaciones económico-administrativas número 38-00650-2022, 38-00651-2022, 38-00887-2022, 38-00888- 2022, 38-00889-2022, 38-00890-2022, 38-00891-2022 y 38-00892- 2022, interpuestas contra el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), ejercicios 2012 a 2015, y contra el acuerdo sancionador derivado del mismo, dictados ambos por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias de la AEAT.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Inspección de los Tributos del Estado inició un procedimiento inspector respecto del obligado tributario, de alcance general en relación con el IRPF, ejercicios 2017 y 2018, mediante comunicación de inicio notificada el 05/06/2017.

En la comunicación de inicio se informó al obligado tributario de que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras sería de 18 meses a contar desde. No obstante, con fecha 22/11/2017 se comunicó al interesado que, al concurrir las circunstancias previstas en el artículo 150.1 b) 2º de la LGT, las actuaciones del procedimiento de inspección debían concluir en el plazo de 27 meses.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras se formalizó el 09/08/2019 el acta de disconformidad núm. A23-.....54, que fue confirmada por la Oficina Técnica en el acuerdo de liquidación provisional objeto de la presente reclamación, notificado el 04/09/2019.

Trayendo causa de dicha regularización se inició un procedimiento sancionador que concluyó con la notificación del acuerdo sancionador objeto de la presente reclamación, por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT en cada uno de los ejercicios objeto de comprobación.

SEGUNDO.- Disconforme con dichos acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, el interesado interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo

Síguenos en...



Regional de Canarias, que se desglosaron y tramitaron de forma acumulada con las referencias indicadas en el encabezamiento.

Mediante resolución de 26 de mayo de 2023 la Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife del TEAR de Canarias acordó ESTIMAR EN PARTE las reclamaciones en los términos siguientes:

- ESTIMAR EN PARTE la reclamación económico-administrativa número 38-00650-2022, anulando la parte de la liquidación impugnada vinculada al ejercicio 2012, en lo relativo a la regularización efectuada en base al artículo 39.2 de la LIRPF.
- DESESTIMACIÓN de las reclamaciones 38-00887-2022, 38-00888-2022 y 38-00889-2022, confirmando la liquidación relativa a la regularización por el IRPF de los ejercicios 2013 a 2015.
- ESTIMACIÓN de las reclamaciones interpuestas contra el acuerdo sancionador, al haberse justificado el fallecimiento del obligado tributario.

TERCERO.- Disconforme con dicha resolución del TEAR la herencia yacente del contribuyente interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el presente recurso de alzada el 20/07/2023, formulando, como alegación única, que el acuerdo de liquidación es nulo de pleno derecho, por haberse dictado sin valorar las alegaciones formuladas frente al acta de disconformidad, presentadas en tiempo y forma. Consideran que las circunstancias son análogas a las del caso analizado en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2023 (rec. 3720/2019), por lo que merecen la misma consecuencia.

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 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 la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional impugnada es ajustada a Derecho. En particular, se trata de determinar:

- Las consecuencias que deba tener la falta de valoración por el acuerdo de liquidación de las alegaciones contra el acta remitidas por el reclamante por correo postal, el último día del plazo disponible para ello.

TERCERO.- Los herederos argumentan como alegación única que el acuerdo de liquidación es nulo de pleno derecho, por haberse dictado sin valorar las alegaciones formuladas frente al acta de disconformidad, presentadas en tiempo y forma. Consideran que las circunstancias son análogas a las del caso analizado en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2023 (rec. 3720/2019), por lo que debe presumirse que medió indefensión material y debe conllevar, en el presente caso, la anulación de la liquidación.

En la resolución del TEAR se dan por probados los siguientes hechos, no discutidos por los recurrentes:

- El acta de disconformidad se extendió el 09/08/2019, siendo suscrita únicamente por la actuario, habida cuenta de la incomparecencia del obligado tributario y de su representante autorizada. La misma se notificó el **12/08/2019** en el despacho profesional de la representante autorizada. De ella resultaba una deuda tributaria a ingresar de 11.845.099,55 € (9.653.954,06 € en concepto de cuota y 2.191.145,49 € en concepto de intereses de demora).
- El cómputo de los 15 días hábiles de que disponía el interesado para formular las alegaciones contra dicha acta de disconformidad concluía el **03/09/2019** (al ser el día 15 de agosto inhábil por festivo nacional).
- Con fecha **27/08/2019**, se presenta escrito a través del cual se solicita la ampliación del plazo para presentar alegaciones, en base a la complejidad de las cuestiones suscitadas en el acta. La solicitud de ampliación fue denegada por la Inspección, en síntesis, por considerar que el contribuyente había tenido conocimiento de los hechos y pruebas desde el inicio del procedimiento, que ya había sufrido dilaciones

Síguenos en...



significativas (a los 27 meses de duración inicial se le añade una extensión de 3 meses debido a la aportación tardía de documentación por parte del contribuyente), que las cuestiones planteadas en el acta (omisión en el modelo 720, rendimientos de capital mobiliario, residencia fiscal y rendimientos del trabajo) no presentan una complejidad tal que impida su comprensión en el plazo ordinario de 15 días, que la normativa y los cálculos están suficientemente detallados y son de conocimiento del obligado tributario y su representante tras más de dos años de actuación, y que existía el riesgo para los intereses generales, pues la prórroga podría provocar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

- El **último día del plazo no ampliado**, el **03/09/2019**, se presentó en una oficina de **Correos** un escrito con el título "ALEGACIONES AL EN DISCONFORMIDAD A02/.....54", dirigido al órgano inspector con sede en Tenerife. Consta el sello de entrada en el citado organismo.

- Dichas alegaciones no tuvieron **entrada en el Registro de la Delegación de Santa Cruz de Tenerife** sino hasta el día **10/09/2019**, según consta en el documento "RGE..... - Recibo de presentación" incorporado al expediente a petición del TEAR.

- El **acuerdo de liquidación impugnado se dictó el 04/09/2019**, antes de que las alegaciones tuvieran entrada en el registro de la AEAT, **y se notificó ese mismo día 04/09/2019**.

Es pacífico, por tanto, que el interesado presentó su escrito de alegaciones contra el acta de disconformidad dentro del plazo establecido para ello en la norma, mediante un documento, que identificaba correctamente el acto impugnado, el órgano al que se dirigía y que fue presentado ante un órgano autorizado a su recepción por disponer así expresamente el artículo 16.4 de la LPAC, si bien el mismo no tuvo entrada en el registro de la AEAT hasta el día 10/10/2019, razón por la cual el acuerdo de liquidación dictado el 04/09/2019 no pudo considerarlas. Se discuten las consecuencias a extraer de estos hechos.

El TEAR considera que la Inspección no obvió las alegaciones en fraude procesal (para evitar la superación del plazo de 27 meses de duración del procedimiento inspector) argumentando que, al no haberse presentado dichas alegaciones por las vías de relación con la AEAT que el reclamante siempre había utilizado (electrónicas), la Inspección podía presumir, en base a los principios de buena fe y confianza legítima que deben presidir las relaciones entre la Administración y los administrados, que el interesado no había formulado alegaciones en plazo. Rechaza también la alegación del interesado de que la Administración estuviera obligada a dictar un segundo acuerdo de liquidación cuando finalmente recibió las alegaciones presentadas en Correos.

La sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2023 (rec. 3720/2019), que invoca la reclamante, resulta, en efecto, muy relevante para el caso que nos ocupa.

En ella se aborda un caso en el que por dos veces (antes de la firma del acta y antes del acuerdo de liquidación) el contribuyente formuló alegaciones el último día del plazo disponible, y también lo hizo por correo postal, desde la misma localidad en la que actuaba la Inspección. También en dos ocasiones la Inspección dictó el acuerdo muy poco tiempo después de haber concluido el plazo para que el reclamante alegase, y lo hizo sin valorar las alegaciones formuladas por el contribuyente, que le llegaron a la Inspección

La sentencia aborda un supuesto en el que, en dos ocasiones sucesivas (antes de la firma del acta y antes del acuerdo de liquidación), el contribuyente presentó sus alegaciones el último día del plazo para formular alegaciones y por correo postal, desde la misma localidad en la que actuaba la Inspección. En ambas ocasiones la Inspección dictó el acto correspondiente muy poco después de haber concluido el referido plazo (al día siguiente en el caso del acta, y a los 3 días en el caso del acuerdo de liquidación), sin haber valorado esas alegaciones. Las alegaciones formuladas en el trámite de audiencia previo al acta tuvieron entrada en el registro de la AEAT al día siguiente de dictarse esta, y las formuladas contra el mismo día que se dictó el acuerdo de liquidación (a las 13 horas), notificándose este al día siguiente.

La cuestión de interés casacional no pivota sobre si hubo, o no, incumplimiento formal de la Administración, sino sobre cómo determinar si ello generó indefensión material en el contribuyente:

"Determinar, interpretando el artículo 63.2 LPAC (hoy, artículo 48.2 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los artículos 9.3 y 103 de la CE, así como los de proporcionalidad

Síguenos en...



y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el seno **de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas alegaciones**, si en este escenario, debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado; o, por el contrario, **no cabe presumir en estos supuestos la concurrencia de indefensión material** cuando la Administración Tributaria, en el acto de la liquidación, hubiere valorado cuanto el obligado tributario hubiese alegado en defensa de su derecho, **siempre y cuando las alegaciones no hubieran tenido un contenido diferente a las presentadas previas al acta.**”

El Tribunal Supremo, desarrolla los siguientes razonamientos (énfasis añadido):

“SEXTO. - Los trámites de audiencia y de alegaciones deben ser efectivos.

(...) La Constitución reconoce en su artículo 105 c), la audiencia del interesado, cuando proceda, en el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, remitiendo su garantía y reconocimiento a la ley, idea que, en sí misma evoca una vinculación directa con el derecho de defensa.

(...) Y es que, en efecto, el propósito de dicho trámite no consiste, únicamente, en advertir al obligado tributario de la información que se encuentra a disposición de la Administración, sino que, especialmente, se dirige a oír al administrado mediante la recopilación de sus alegaciones y documentos, siendo tarea esencial del órgano liquidador la de analizarlos, una vez aportados por el interesado.

Así, desde la perspectiva de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, el art 96.5 del RGAT recoge nítidamente la vocación de que las alegaciones sean debidamente consideradas toda vez que “[c]oncluido el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver, previa valoración de las alegaciones que, en su caso, se hayan efectuado, la propuesta de resolución o de liquidación”; asimismo, desde la perspectiva del procedimiento inspector, el apartado 5 del artículo 157 LGT conmina a la Administración a dictar la liquidación que proceda “[r]ecibidas las alegaciones”

(...) Como se infiere de lo expuesto, una primera conclusión emerge con claridad, la relativa a que **cuando la ley prevea los trámites de audiencia y de alegaciones, su efectividad viene exigida sobre la base de la impronta constitucional de su reconocimiento.**

En consecuencia, el pleno respeto al trámite de audiencia reclama la valoración oportuna de lo aducido por el interesado, a efectos de aceptarlo o rechazarlo.”

En el caso que nos ocupa, el trámite de alegaciones al acta no ha sido efectivo, ya que el acuerdo de liquidación se dictó sin valorar las presentadas por el reclamante. No se ha cumplido, por tanto, esta formalidad.

En el FD Séptimo de la sentencia se desarrollan los efectos del incumplimiento de los tramites de audiencia y alegaciones (énfasis añadido):

“SÉPTIMO.- Los efectos del incumplimiento de los tramites de audiencia y alegaciones: una perspectiva general

Es evidente que **cualquier incumplimiento de un trámite procedimental, -específicamente, por lo que se refiere al trámite de audiencia y de alegaciones- no tiene por qué comportar automáticamente la nulidad de lo actuado.**

Como pone de manifiesto el auto de Admisión, la desatención de las alegaciones formuladas por el obligado tributario en el trámite de audiencia puede generar bien un supuesto de nulidad de pleno derecho, bien de vicio de anulabilidad o incluso una mera irregularidad no invalidante, siendo que la linde entre las distintas consecuencias jurídicas anteriores dependerá, básicamente, de las concretas situaciones fácticas que se produzcan en cada caso concreto.

(...) el Tribunal Supremo ha tenido oportunidad de reiterar que, **los vicios de forma adquieren relevancia cuando su existencia ha supuesto una disminución efectiva y real de garantías**, hasta el punto de que en su sentencia 18 de marzo de 2002, rec. 8653/1995, ECLI:ES:TS:2002:1933, entendió que **cuando el vicio o defecto consiste en la omisión del trámite de audiencia, tal omisión debe calificarse como**

una irregularidad no invalidante, si el no oído dispone de posibilidades de defensa de eficacia equivalente.

Incluso, cabe encontrar supuestos próximos a lo aquí acontecido, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2013, rec. 346/2012, ECLI:ES:TS:2013:4284, -invocada por el abogado del Estado que niega la existencia de indefensión por practicar la liquidación sin tener en consideración las alegaciones formuladas por el contribuyente.

En efecto, dicha sentencia avaló el pronunciamiento de instancia, que no observó indefensión pese a que dichas alegaciones no fueron consideradas a los efectos de la liquidación, porque venían a reproducir en su mayoría las efectuadas con carácter previo al acta y porque, además, el contribuyente tampoco trató de subsanar esa eventual situación mediante la interposición del recurso de reposición que cabe frente a la liquidación. (...)

No obstante, la sentencia que venimos citando, sin explicitar que esté modificando los precedentes que cita, si nos aclara que:

"(...) proyectar sobre el contribuyente el descargo que para la Administración comporta la referida sentencia de 22 de julio de 2013, rec. 346/2012, ECLI:ES:TS:2013:4284 -insistimos, más allá de las circunstancias concurrentes en aquel caso-, sintoniza mal, por un lado, con la relevancia de la garantía constitucional del trámite de audiencia, como manifestación vital del derecho al procedimiento administrativo debido y, por otro lado, con los desarrollos alcanzados en la jurisprudencia del principio de buena administración.

Por tanto, haciendo abstracción de las circunstancias que contextualizan cada caso, difícilmente cabe asumir la posibilidad de que, con carácter general, la omisión de los trámites de audiencia pueda resultar inocua, incluso, aun en la tesitura de una posterior valoración de las alegaciones, con ocasión de otro trámite diferente."

Y continúa haciendo referencia a una sentencia previa que también interesa al caso que nos ocupa:

"Un contrapunto a este pronunciamiento del año 2013 -que acabamos de citar-, lo constituye nuestra sentencia 1959/2017 de 13 de diciembre, rca.2848/2016, ECLI:ES:TS:2017:4603, que aborda un supuesto -ciertamente, particular- en el que la Administración, tras un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del contribuyente y que habían sido presentadas por correo en tiempo y forma, procedió a dictar un segundo acto de liquidación, dando contestación a tales alegaciones, con la consecuencia de que excedió el plazo de duración del procedimiento inspector.

En su recurso de casación contra la sentencia de instancia, el abogado del Estado adujo, entre otros razonamientos, que, si la Inspección hubiera guardado silencio al detectar las alegaciones del contribuyente, este se habría visto abocado a deducir el recurso correspondiente contra la (única) liquidación, siendo así que, en tal supuesto, no se habría producido la superación del plazo de duración del procedimiento inspector.

Sin embargo, la Sala Tercera del Tribunal Supremo rechazó tal planteamiento, incidiendo en el carácter esencial del trámite de audiencia y en la necesidad de que las alegaciones sean adecuadamente valoradas por la Administración Tributaria:

"(...) 4. De aceptarse la tesis del recurrente en casación (según la cual solo hay en nuestro caso una liquidación y ésta es la que se dictó sin tener en cuenta las alegaciones en plazo del contribuyente) estaríamos convirtiendo a ese trámite -esencial, como vimos- en algo puramente superfluo, prescindible, inane a los efectos del procedimiento. Y eso no es, a nuestro juicio, lo que ha querido el legislador al afirmar en el artículo 157.5 de la aquí aplicable Ley General Tributaria de 2003 que " recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado ".

5. Es cierto que podría suceder lo que apuntamos más arriba (la Administración da la llamada por respuesta y consigue que el acuerdo final sea el primero, dictado en plazo), pero ello no debe llevarnos a la creencia de que la actuación contraria (dictar un segundo acuerdo a tenor de los alegaciones) sea especialmente meritoria o encomiable: es, simplemente, la única que se atempera debidamente al deber de la Administración de servir con objetividad y buena fe a los intereses generales y ajustarse a la ley y al derecho en su toma de decisiones. En otras palabras, si la Administración -conociéndolas- omite toda referencia a las alegaciones del contribuyente y lo hace, además, para evitar el transcurso de un plazo del procedimiento estaría quebrantando la buena fe

que debe presidir las relaciones con los administrados, especialmente en aquellos supuestos en los que puede producirse efectos gravosos para éstos.

[...] En definitiva, el hecho de que se dictase un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del contribuyente no convierte al segundo (que corrige esa omisión) en inexistente o ajeno al procedimiento inspector. Cualquiera que sea la calificación jurídica que otorguemos a la resolución de 25 de marzo de 2010, es lo cierto que ésta es la finalizadora del procedimiento de inspección, la que lo resuelve, la que abre al interesado la vía impugnatoria correspondiente y la que, en fin, determina el dies ad quem del cómputo del plazo de duración de las actuaciones de comprobación."

A continuación, el Tribunal Supremo procede a analizar las circunstancias del caso concreto que se le plantea y al hacerlo, llega a conclusiones que también son aplicables a nuestro caso.

La sentencia no comparte que sea suficiente exigir a la Administración dictar la liquidación y notificar "una vez transcurrido el plazo de alegaciones sin tener constancia de su presentación y respetando el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.", y rechaza que pueda afirmarse que "la inspección ha actuado en todo momento siguiendo el procedimiento legalmente establecido, preservándose el derecho a la defensa del obligado tributario, debiéndose tener en cuenta que la interesada presentó su escrito en Correos y el último día del plazo para presentarlo, siendo materialmente imposible que las alegaciones tuvieran entrada ese mismo día en el órgano inspector.". Ello en tanto que "Un razonamiento como el que se acaba de transcribir priva al contribuyente de su derecho a que tales alegaciones sean valoradas por la Administración en los casos en que las presente por correo postal el último día de plazo."

Por tanto, habida cuenta que es legal la presentación de alegaciones por medios que consumirán varios días hasta su llegada al órgano administrativo destinatario, adquiere relevancia una pregunta: en previsión de esa circunstancia, ¿Cuánto tiempo debe esperar la Administración para resolver después de transcurrido el plazo que para formular alegaciones tiene el contribuyente?

La sentencia que venimos comentando ofrece una respuesta:

"(...) La ley no establece la necesidad de esperar un tiempo prudencial para comprobar si el contribuyente había presentado o no alegaciones por correo postal; sin embargo, como veremos, lo impone la lógica y el principio de buena administración (...)"

No nos corresponde señalar, con carácter general, cuál debería ser el tiempo prudencial que, a estos efectos, habría de considerarse por la Administración. Evidentemente, dependerá de las circunstancias de cada caso; (...)"

Y valora las circunstancias del caso que analiza:

- La Administración incurre dos veces en "la aludida precipitación, esto es, obvia en dos ocasiones la circunstancia de que podrían haberse presentado alegaciones por correo postal el último día del plazo.", proceder este que "se sitúa en un plano diametralmente opuesto a los estándares de una actuación diligente", sin aprender de la experiencia vivida con relación a las alegaciones al acta.

- En primera resuelve al día siguiente, y en la segunda esperó 3 días, pero "estas segundas alegaciones tuvieron entrada en el Registro general de documentos de la Delegación Especial de ... el mismo 20 de julio de 2012 (a las 13 horas), lo que significa que, más allá de la hora concreta en el que entrara dicho escrito o se dictara el acuerdo de liquidación, la Administración tenía en su poder tales alegaciones en la misma fecha en que emitió la liquidación. Por tanto, una mera consulta al referido registro administrativo le hubiera permitido constatar que las alegaciones previas a la liquidación habían sido recibidas el mismo día en que se emitió la liquidación."

- En el caso que resuelve, "ninguna duda cabe deslizar sobre la actuación del contribuyente por el hecho de que presentara sus alegaciones el último día del plazo por correo, pues el ordenamiento jurídico le habilitaba a ello".

Y añade:

"(...) tampoco cabe aceptar la argumentación de la sentencia recurrida que, tras reconocer que formuló en plazo sus alegaciones y que "indudablemente [...] no cabe considerar correcto el actuar de la Administración porque extendió el acta y la liquidación de manera precipitada y prematura, sin dar tiempo a tener en su poder las alegaciones", entiende que "una elemental cortesía hubiera exigido no precipitarse y atender a las alegaciones formalizadas en plazo, o, al menos, comprobar, si se habían presentado o no. Desde luego

la precipitación con que se actuó podría interpretarse como hace la demanda: no se esperó a recibir tales alegaciones porque había dudas sobre la normal duración del procedimiento y se podría correr el riesgo de prescribir el derecho de la Administración a liquidar."

Evidentemente, **no es un tema de cortesía sino de estricto cumplimiento de la legalidad**; una legalidad que no admite reproches frente al contribuyente que ejerce su derecho a presentar por correo sus alegaciones el último día del plazo; una legalidad que, en consecuencia, contempla que la Administración las reciba por dicho conducto, de manera que, por exigencias del derecho al procedimiento administrativo debido y del principio de buena administración, la Administración está obligada a prever, -precisamente como apuntó el TEAC en su resolución- que resulta materialmente imposible que los escritos de los contribuyentes así presentados lleguen a la Administración el mismo día.

7.- Desde esta perspectiva, el principio de buena administración aborrece clamorosamente un proceder como el que muestra el asunto enjuiciado, pues la efectividad de dicho principio comporta una indudable carga obligacional para los órganos administrativos a los que se les impone la necesidad de someterse a las más exquisitas exigencias legales en sus decisiones, también en las de procedimiento (sentencia de 3 de diciembre de 2020, rca. 8332/2019: ECLI:ES:TS:2020:4161).

Dado el contexto que rodea este asunto, **el principio de buena administración, como pauta interpretativa irrenunciable del derecho al proceso debido, tiene una proyección evidente**. En efecto, **no cabe afirmar que la Administración eludiese norma jurídica alguna por no esperar, constatar o comprobar la presentación por correo de las alegaciones. Como hemos dicho, la ley no le obliga a ello; sin embargo, el contexto de esa regularidad procedimental también le impone un comportamiento conductual acorde con los principios constitucionales y con la propia lógica del procedimiento administrativo**. En alguna ocasión hemos apuntado -así, en sentencia 430/2020 de 18 de mayo de 2020, rca. 6850/2018, ECLI:ES:TS:2020:966- que la mera observancia estricta de procedimientos y trámites no es suficiente para evitar eventuales disfunciones derivadas de la actuación administrativa o consecuencias absurdas o irracionales.

Pues bien, **es evidente que dictar un acto al día siguiente de terminar el plazo para presentar las correspondientes alegaciones, comporta la posibilidad de cercenar de raíz la efectividad del trámite cuando, como aquí ha ocurrido, dichas alegaciones se presentaron por correo postal siendo materialmente imposible que entrasen en las dependencias de la Administración Tributaria el mismo día en que se presentaron**. Tampoco tiene justificación que la Administración emitiera la liquidación sin valorar las alegaciones del recurrente cuando, conforme se ha expuesto, en la misma fecha se habían recibido en el registro administrativo.

Teniendo en consideración el conjunto de las circunstancias descritas, las graves omisiones procedimentales consistentes en no valorar -en el ámbito en el que debieron considerarse- tanto las alegaciones previas al acta como las alegaciones previas a la liquidación, determina la nulidad en las actuaciones tributarias impugnadas en instancia al privar al contribuyente, de forma manifiesta, de la posibilidad de un ejercicio efectivo de su derecho a la defensa."

Pues bien, la relevancia de estos razonamientos para el caso que nos ocupa es clara, debiendo determinar las consecuencias que resultan de su aplicación a las circunstancias concretas del mismo, que difieren en algunos aspectos de las del caso enjuiciado por el TS.

El TS da mucha relevancia a dos circunstancias que no concurren en el presente caso. La primera, al hecho de que la Administración cometa el mismo error en dos ocasiones (en el trámite de audiencia y en el trámite de alegaciones). La segunda, al hecho de que las alegaciones tuviesen entrada en la AEAT el mismo día en que se dictó el acuerdo de liquidación, a las 13 horas, y el día anterior a su notificación.

En el caso que aquí nos ocupa, la Administración incurre en este error de precipitación una única vez, y las alegaciones no tuvieron entrada en el registro hasta 6 días después de dictado y notificado el acuerdo. Ambas circunstancias entrañan que la gravedad del defecto formal cometido sea, sin duda, mucho menor. Ahora bien, esa menor gravedad relativa no equivale a irrelevancia, al haberse producido una efectiva indefensión del contribuyente.

La Administración dictó el acuerdo de liquidación el día siguiente de que finalizase el plazo para presentar alegaciones y lo notificó ese mismo día (en el caso valorado por el TS la liquidación se dictó tres días después), proceder este que "comporta la posibilidad de cercenar de raíz la efectividad del trámite cuando,

como aquí ha ocurrido, dichas alegaciones se presentaron por correo postal siendo materialmente imposible que entrasen en las dependencias de la Administración Tributaria el mismo día en que se presentaron".

Esta celeridad produjo en el presente caso una indefensión real y efectiva. No nos encontramos ante un incumplimiento meramente formal o inocuo: el acuerdo de liquidación se dictó y notificó sin que lo alegado en plazo por el contribuyente fuese valorado, ni en el propio acuerdo de liquidación (lo que resultaba materialmente imposible, dado que se dictó al día siguiente de concluir el plazo, sin esperar tiempo prudencial alguno) ni con posterioridad, mediante un segundo acuerdo de liquidación, posibilidad esta de reparar la omisión que parece dejar abierta el Tribunal Supremo en la STS 1959/2017, de 13 de diciembre (rec. 2848/2016).

No desvirtúa la conclusión anterior el razonamiento del TEAR conforme al cual, al haberse relacionado siempre el interesado con la AEAT por medios electrónicos, la Inspección podía presumir, con arreglo a los principios de buena fe y confianza legítima, que no se habían formulado alegaciones en plazo. En primer lugar, porque el uso habitual de una determinada vía de comunicación no enerva el derecho del administrado a emplear cualquiera de los medios de presentación que el artículo 16.4 de la Ley 39/2015 pone a su disposición, derecho cuyo ejercicio, como declara el Tribunal Supremo, "no admite reproches". Y, en segundo lugar, porque pocos días antes, el 27/08/2019, el contribuyente había solicitado expresamente la ampliación del plazo para formular alegaciones, invocando la complejidad de las cuestiones suscitadas en el acta, solicitud de ampliación que fue denegada, lo que invita a pensar que existe voluntad de alegar y de agotar el plazo para hacerlo.

Las circunstancias del procedimiento permiten, además, identificar la causa de la precipitación. Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 05/06/2017, por lo que el plazo de duración máxima de 27 meses vencía el 05/09/2019. En el acuerdo de liquidación se aprecia una extensión de dicho plazo de 3 meses, al amparo del artículo 150.5 de la LGT, por aportación tardía de documentación reiteradamente requerida, que situaría su término en el 05/12/2019. Es razonable entender que la Inspección, por prudencia ante una eventual controversia sobre la procedencia de dicha extensión, operó tomando como referencia el vencimiento de 05/09/2019: así lo revelan tanto la denegación de la ampliación del plazo de alegaciones motivada expresamente, entre otras razones, en el riesgo para los intereses generales derivado de una posible prescripción del derecho a liquidar, como el hecho de dictar y notificar el acuerdo el 04/09/2019, esto es, el día inmediatamente posterior al fin del plazo de alegaciones e inmediatamente anterior a aquel vencimiento.

Pues bien, este apuro procedimental no puede justificar sacrificar la efectividad del trámite de alegaciones. Como declara la sentencia que venimos comentando, la observancia de dicho trámite no puede quedar "a la simple disposición y voluntad de la Administración, por ejemplo, según concurriera o no riesgo de que se produjera la prescripción del derecho ante un eventual transcurso del plazo máximo para notificar la liquidación".

A ello cabe añadir dos consideraciones. La primera, que la situación de premura en que la Inspección se encontraba al término del procedimiento no es oponible al contribuyente: la Administración dispuso de 27 meses de actuaciones y pudo y debió, por exigencia del principio de buena administración ordenarlas de modo que restase, a su conclusión, un margen suficiente para que el trámite de alegaciones desplegara su eficacia. Y la segunda, que, si bien la extensión de 3 meses trae causa de la aportación tardía de documentación por el obligado tributario, esa circunstancia ya encontró su corrección legal precisamente en el alargamiento del plazo previsto en el artículo 150.5 de la LGT, sin que pueda esgrimirse, además, para justificar la supresión de hecho de un trámite esencial del procedimiento.

Frente a ello, ningún reproche cabe dirigir a la conducta del reclamante, por extremo que fuera el modo en que gestionó sus posibilidades legales. Formuló sus alegaciones el último día de plazo mediante un escrito que identificaba correctamente el acto frente al que alegaba y el órgano al que se dirigía, presentado desde LOCALIDAD_1, localidad en la que tenía su domicilio su representante autorizada y en la que la propia Inspección practicó la notificación de la liquidación. No consta ninguna otra circunstancia relevante en relación con la conducta del contribuyente que pudiera reflejar mala fe, entorpecimiento u otra circunstancia similar que mereciera un análisis distinto.

Por todo lo expuesto, procede estimar la alegación formulada y anular el acuerdo de liquidación impugnado.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.

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

Síguenos en...

