

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 667/2020, DE 29 DE MARZO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento de inspección. Interrupción justificada de las actuaciones. Intentos de notificación.

La cuestión sobre la que tiene que resolver el TEAC, en esta resolución, es si los intentos de notificación del acto de liquidación constituyen actuación que impide apreciar una interrupción injustificada del procedimiento de inspección durante 6 meses. El TEAR, asimilando la situación al concepto de «actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción», considera que los intentos de notificación no ponen fin a la paralización de las actuaciones inspectoras, en tanto no puede considerarlas «actuaciones con conocimiento formal del interesado».

Sin embargo, el TEAC discrepa del Tribunal Regional y concluye que dichos intentos de notificación constituyen actuaciones que reúnen 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—. Y ello con independencia de que tales actuaciones fueran formalmente conocidas o no por el obligado tributario.

Adicionalmente, considera el Tribunal Administrativo que el artículo 104.2 de la LGT, 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"*, resulta plenamente aplicable al procedimiento de inspección, aunque en el procedimiento inspector los plazos no sean de caducidad.

Fundamentos de derecho

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 RGRI, 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 período 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 período. 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. n.º 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 sep-

tiembre, 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. n.º 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 D.^a 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 vuelta». Dicha diligencia es firmada por D.^a 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 D.^a 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, D.^a 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"*.