

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 5023/2018, DE 24 DE SEPTIEMBRE DE 2020.

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Notificaciones. Validez de las notificaciones expedidas en un único documento a nombre de todos los destinatarios, obligados solidariamente.

Resuelve el TEAC que resulta válida la notificación de inicio de un procedimiento de comprobación realizada a uno de los cónyuges (en tributación conjunta y convivientes en la misma residencia habitual), estando el documento de inicio a nombre de los dos, aunque en el acuse de recibo figure sólo uno de los cónyuges. En estos casos la notificación se considera simultánea.

A continuación, se analiza en la resolución si la falta de notificación a uno de los obligados solidarios afecta a la validez del procedimiento seguido con los restantes. Para ello se distingue entre la falta de notificación del inicio del procedimiento o de la liquidación final.

En el primer caso se concluye que la falta de notificación del inicio del procedimiento a uno de los obligados solidarios determina necesariamente la anulación de la liquidación con la consiguiente retroacción de actuaciones. Sin embargo, la falta de notificación de la liquidación a uno de los obligados a quien se notificó el inicio del procedimiento y no quiso comparecer, no determina la anulación de la liquidación notificada al resto.

Fundamentos de derechos

TERCERO:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

inició, a cuyo nombre se practicará la liquidación, que deberá ser notificada también al no compareciente.

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

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

En este sentido, cabe adelantar que, contrariamente a lo que sostiene quien fue interesado en la reclamación ante el TEAR, resulta irrelevante, a juicio de este Tribunal Central, si en el acuse de recibo del Servicio de Correos figura como destinatario sólo uno de los cónyuges, toda vez que lo determinante es que el documento esté emitido a nombre de ambos y la notificación, siempre que se ajuste a la normativa, se realice en el domicilio fiscal de los cónyuges.

(...)

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

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

no añade ninguna garantía adicional a la notificación en la que sólo uno de los cónyuges figura en el aviso de recibo.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

de que puedan comparecer como parte en el mismo o, en caso de no querer comparecer, a notificarles al menos la liquidación final a efectos de presentar en su caso el correspondiente recurso.

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

Pues bien, por lo expuesto más arriba, este Tribunal Central discrepa del criterio del TEAR y concluye que a efectos de lo dispuesto en el artículo 106 del RGAT son válidas las notificaciones expedidas en un único documento, a nombre de todos los destinatarios, obligados solidariamente, que convivan en una misma residencia habitual de acuerdo con la información de que disponga la Administración Tributaria en ese momento, con independencia de que en el aviso de recibo figure sólo uno de los destinatarios. En esta situación lo que tiene lugar es una notificación simultánea a todos ellos.

CUARTO:

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

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

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

Este es el criterio seguido por este Tribunal Central respecto de las actuaciones seguidas con los sucesores de entidades extinguidas y que resulta plenamente aplicable al caso aquí examinado dada la similitud en este aspecto de

las reglas contenidas en los artículos 106 (actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación) y 107 (actuaciones con sucesores) del RGAT. En efecto, en uno y otro caso, las actuaciones y procedimientos pueden realizarse, respectivamente, con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones y procedimientos o con cualquiera de los sucesores; una vez iniciado el procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia, respectivamente, a los demás obligados tributarios o sucesores conocidos que podrán comparecer en las actuaciones; en ambos casos, el procedimiento es único y continuará con quienes hayan comparecido; y, finalmente, las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos.

(...)

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

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

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

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