

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00919/2016/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Duodécima**

Fecha de la resolución: **07/07/2016**

**Asunto:**

Procedimiento de inspección. Transcurso de seis meses desde la finalización del plazo de alegaciones al acta. Intento de notificación, durante ese período, del acto de liquidación. Inexistencia de interrupción injustificada.

**Criterio:**

No cabe apreciar que haya una interrupción injustificada de un procedimiento de inspección cuando, pese a haber transcurrido más de seis meses desde la fecha de finalización del plazo de alegaciones contra el acta hasta la fecha en que se notifica el acto de liquidación, durante ese período se han realizado por la Administración uno o más intentos válidos de notificación del acto de liquidación, por cuanto esos mismos intentos están ya acreditando que la Administración no permaneció inactiva durante ese plazo.

A los procedimientos de inspección les resulta aplicable el apartado 2 del artículo 104 de la Ley 58/2003 General Tributaria. 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. Resultaría 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 a efectos de apreciar si ha existido o no una interrupción injustificada por más de seis meses.

**Referencias**

**normativas:**

- Ley 58/2003 General Tributaria LGT
  - 104.2
  - 150.1

**Conceptos:**

- Actuaciones inspectoras
- Cómputo
- Incongruencia
- Interrupción
- Interrupción injustificada
- Notificaciones
- Plazos
- Procedimiento de inspección
- Validez

## Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Costa, 18, 50001-Zaragoza, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 29 de abril de 2015, recaída en la reclamación nº 50/910/2012, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO:

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 9 de julio de 2006 falleció Doña X en estado de soltera y sin descendencia, habiendo otorgado testamento ante notario en el que tras ordenar un legado instituyó herederos a sus sobrinos Doña Z y Don Y, por partes iguales.

2.- Don Y presentó la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por razón del expresado hecho imponible el 20 de diciembre de 2006, en la que declaró una porción hereditaria de 185.501,71 euros ingresando la cantidad de 29.109,66 euros.

3.- Iniciado procedimiento de inspección cerca de Don Y mediante comunicación notificada el 25 de octubre de 2010, se incoó acta el 3 de enero de 2011 en la que el actuario propuso el aumento del valor declarado de determinados bienes inmuebles como consecuencia de la comprobación de valores efectuada por la Administración. Transcurrido el plazo de alegaciones sin que el interesado las formulase, la propuesta contenida en el acta fue confirmada en su integridad por el Jefe del Servicio de Inspección Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Diputación de Aragón en el acto de liquidación dictado el 10 de junio de 2011 y del que resultaba una cuota pendiente de ingreso de 1.755,97 euros más los correspondientes intereses de demora. Dicho acto de liquidación fue objeto de dos intentos infructuosos de notificación personal por medio del Servicio de Correos el día 22 de junio de 2011 (a las 11 horas y a las 17.35 horas) publicándose el anuncio de notificación por comparecencia el 5 de septiembre de 2011 y recibiendo finalmente la notificación el interesado el 7 de septiembre de 2011.

4.- Frente a esta liquidación Don Y interpuso el día 12 de septiembre de 2011 la reclamación económico-administrativa nº 50/910/2012 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEAR, en adelante), que el 29 de abril de 2015 dictó resolución estimatoria por entender prescrito el derecho de la Administración a liquidar al concurrir una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de 6 meses. El TEAR argumenta su fallo en los términos siguientes [1]:

**Cuarto:** No obstante, sobre esta misma cuestión este órgano del Tribunal debe examinar si se ha producido una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en otro momento del procedimiento; en concreto, tras el acta (de fecha 3 de enero de 2011), y hasta que el reclamante fue notificado de la resolución del procedimiento inspector (publicación el 5 de septiembre de 2011 del anuncio para la notificación de la liquidación por comparecencia), pues transcurrieron más de seis meses sin que el obligado tributario tuviera conocimiento formal de actuación alguna.

Para examinar si concurre la referida interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras han de determinarse, en el caso concreto, los momentos inicial y final del periodo de interrupción. En relación con el momento inicial, el Tribunal Económico-Administrativo Central viene considerando que debe tenerse en cuenta la fecha de presentación de alegaciones al acta o, en su defecto, la del final del plazo previsto para efectuarlas. Así, en su Resolución de 14 de febrero de 2013 (Vocalía Novena, R.G.: 00-01818-2011) señala:

*“El criterio reiterado de este Tribunal Central (por citar las resoluciones más recientes, la de 3 de Marzo de 2010 o la de 13 de Diciembre de 2012) es considerar que la presentación de alegaciones por parte del sujeto pasivo contra la propuesta de regularización contenida en un Acta Tributaria sí debe considerarse una actuación propia del procedimiento, a estos efectos, pues siguiendo el criterio del Tribunal Supremo (Sentencia 754/2011, de 24 de Enero Rec. Casación 485/2007), el plazo que se debe conceder a todo obligado tributario que esté siendo objeto de un procedimiento inspector, legalmente establecido, supone un período de tiempo en el que la Administración no puede actuar dictando la resolución pertinente. En ese período, que se inicia en la fecha de la firma del Acta (...) y que se extiende por 15 días – de acuerdo con el artículo 157.3 LGT –, es el obligado*

tributario quien goza del derecho de actuar en el procedimiento, ya sea presentando efectivamente sus alegaciones (...), renunciando expresamente a plantearlas, o, simplemente, dejando que transcurra el plazo sin manifestarse en uno u otro sentido. Pero lo cierto es que hasta que alguno de los supuestos citados se produzca, la Administración Tributaria no puede llevar a cabo actuación alguna, por lo que no puede considerarse dicho período dentro de lo que sería el período de "paralización injustificada del procedimiento por causas no imputables al obligado tributario". Con ello no se está decidiendo en contra del criterio del Tribunal Supremo (Sentencia de 13 de Diciembre de 2010) expuesta por el reclamante (que considera que el escrito de alegaciones en vía de gestión tributaria no tiene virtualidad interruptiva de la prescripción), pues lo que se está decidiendo es si, independientemente de sus efectos acerca de la prescripción, la presentación de alegaciones contra un Acta de Disconformidad, o, más concretamente, el preceptivo trámite que la normativa reguladora del procedimiento inspector prevé, influye en la apreciación, o no, de un período de interrupción injustificada a los efectos del ya citado artículo 150.2 LGT. Y, como ya se ha dicho, la postura de este Tribunal Central es que sólo una vez presentadas tales alegaciones por el obligado tributario o, en su defecto, habiendo renunciado expresa o tácitamente (dejando transcurrir el plazo sin efectuar manifestación alguna) a tal derecho, debe comenzar a computarse el período de paralización."

En el presente caso, el obligado tributario no presentó alegaciones al acta, de fecha 3 de enero de 2011, y el trámite de alegaciones a esta, de quince días, finalizó el 21 de enero de 2011, por lo que la posible interrupción injustificada deberá contarse a partir del día siguiente a esta última fecha.

Sobre la fecha final del cómputo, se hace necesario analizar la relevancia a estos efectos de los dos intentos de notificación del acto de liquidación, realizados por el servicio de Correos sin conseguirla (por ausencia del obligado tributario) el día 22 de junio de 2011 (a las 11 horas y a las 17 horas y 35 minutos, respectivamente). El anuncio de la notificación pendiente se publicó el 5 de septiembre de 2011 y la liquidación fue recibida por el obligado tributario el 7 de septiembre de 2011, pasados más de seis meses desde el *dies a quo*.

Este Tribunal Regional ha abordado la cuestión en su Resolución de fecha 26 de junio de 2014 (reclamación num. 50/2422/2011) considerando que debe atenderse, a estos efectos, a la fecha de reanudación de las actuaciones inspectoras con conocimiento formal del obligado tributario, y que carecen de relevancia los intentos que previamente hubieran podido sucederse para conseguir ese conocimiento formal. Los argumentos que en aquella Resolución se vertían resultan plenamente aplicables al presente caso, y son literalmente los siguientes:

<<El artículo 150.2 de la LGT 58/2003, antes transcrito, señala expresamente el *dies ad quem* de la paralización del procedimiento, o interrupción injustificada:

"En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por *la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada ...*"

El precepto recoge el criterio reiterado de la jurisprudencia, que ha venido equiparando los requisitos para el cese de aquella situación de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras con los de la interrupción de la prescripción.

Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 5 de febrero de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 448/2005) niega eficacia reanudatoria de las actuaciones a dos intentos infructuosos de notificación:

*"De la presente exposición de datos, cabe inferir que ninguna de las notificaciones efectuadas en fecha 28 de septiembre ha producido eficacia interruptora, a los efectos del cómputo de la prescripción, pues la primera de ellas aún habiendo sido efectuada en el domicilio de la representante legal D.ª L... G... A..., quien en la referida fecha ostentaba el cargo de representante de la recurrente, sin embargo, ni se dejó constancia del acto de notificación ni se repitió la misma en otro día y a hora distinta. En cuanto a la segunda notificación, ninguna eficacia se le puede conferir pues fue practicada en un domicilio de la C/. Mariucha..., que ni era el domicilio de la representante ni de la entidad recurrente, habida cuenta de que ésta, en fecha anterior, ya había notificado a la Administración su cambio de domicilio fiscal a la c/. Atalaya..."*

*La consecuencia que se extrae de tal declaración, es que el 4 de diciembre de 2001, cuando tiene lugar la efectiva notificación de la liquidación, ya había transcurrido el plazo de seis meses computado desde la incoación del acta de disconformidad de 30 de marzo de 2001, por lo que, en aplicación de lo previsto en el art. 29.3 de la Ley 1/1998, conlleva que al no considerarse interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones de comprobación, desde el 25 de julio de 1997, *dies a quo*, a partir del que se computa el plazo de cuatro años para la*

*prescripción, hasta el 4 de diciembre de 2001, notificación del acuerdo liquidatorio, ha transcurrido con exceso el referido plazo, y por ello debe declararse la prescripción del ejercicio 1996.”*

En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de febrero de 2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 370/2000), considera que el acto que pone fin a la paralización de las actuaciones inspectoras exige su conocimiento formal por el obligado tributario:

*“En cuanto al dies ad quem, en el caso de autos las actuaciones inspectoras iniciadas respecto del actor por el IRPF, ejercicio 1990, ha de entenderse que estuvieron paralizadas por más de seis meses ininterrumpidos por causa no imputable al obligado tributario, sobre la base de que, tal y como reconoce el propio TEAC en su Resolución, no se le notificó la liquidación. En efecto, el expediente revela que el Acta se extendió el 16 de mayo de 1996, emitiéndose el informe en la misma fecha; las alegaciones se presentaron el 10 de junio de 1996; el Acuerdo de liquidación es de fecha 2 de diciembre de 1996, si bien no consta que se hubiera procedido a su notificación. Por ello las actuaciones inspectoras no gozan de efectos interruptivos de la prescripción ya que como dies ad quem habría de estarse a la fecha de la notificación del acuerdo liquidatorio pues sólo en tal fecha se produce la interrupción de conformidad con el artículo 66.1 a) de la LGT por ser en ese momento cuando se produce el conocimiento formal del sujeto pasivo en relación con la acción administrativa conducente a la regularización y liquidación del impuesto. Así lo ha recogido el TS, Sala Tercera, Sección 2.ª, en su Sentencia de 6 de noviembre de 1993 (Rec. núm. 2615/1989) al señalar que «no basta que se efectúe la actuación administrativa, en el caso presente la de liquidación, sino que es preciso, además, que sea notificada o, en la forma que se prevea, puesta en conocimiento del sujeto afectado, de modo tal que, en consecuencia, será la notificación lo que habrá de producirse antes de finalizar el período de la prescripción para tener virtualidad interruptiva (circunstancia que aquí se materializó dieciséis días después de transcurrido el término citado)»*

En su Sentencia de 21 de febrero de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 604/1999), la Audiencia Nacional reitera la exigencia de la notificación eficaz al obligado tributario para dar por cerrado el periodo de interrupción injustificada:

*“La cuestión nuclear en el presente supuesto se centra en determinar si el 29 de enero de 1990 cuando comparece el representante de los recurrentes para reanudar las actuaciones inspectoras ya se había producido la prescripción como alega la actora o, por el contrario, el plazo de la prescripción quedó interrumpido con la notificación practicada el 17 de enero de 1990, teniendo en cuenta que la actuación de investigación sobre los ejercicios 1983 y 1984 se inició el 28 de noviembre de 1988 y que las actuaciones inspectoras permanecieron suspendidas desde el 21 de julio de 1989 en que tuvo lugar una diligencia de visita en la que se indicaba que quedaba suspendida ésta «hasta la fecha que oportunamente se notificará por la Inspección» y el 12 de enero de 1990 en que la Inspectora actuaría suscribió un requerimiento en que citaba a los interesados para comparecer el próximo día 22 de enero, lo que fue notificado el 17 de enero de 1990, personándose en el domicilio de los recurrentes dos agentes tributarios, quienes procedieron a extender una diligencia del siguiente tenor: «Se hace constar que, ante la ausencia de los titulares y la negativa de la persona de servicio doméstico presente en el momento de la visita a hacerse cargo del documento, se procede a depositarlo en el buzón correspondiente al mencionado domicilio en compañía de la copia de la presente diligencia».*

*En definitiva se trata de determinar la eficacia de esta última diligencia de notificación practicada el 17 de enero en el domicilio de los recurrentes y en ausencia de éstos.*

*En el caso que nos ocupa, la notificación al menos no se practicó ajustándose a los requisitos del artículo 80.2 pues no se entregó ni a la empleada doméstica que se encontraba en el domicilio (y que al parecer se negó a recepcionarla), pero tampoco al conserje del inmueble, sin que conste que éste se negara a ello, sino que se depositó en el buzón, procedimiento que no se encuentra entre los previstos en el artículo 80. Por otro lado, tampoco se hizo constar ni el DNI ni las circunstancias del supuesto conserje a quien se le hubiera podido entregar la notificación cumpliendo los requisitos identificativos citados.*

*En consecuencia, la Sala estima que la notificación practicada el 17 de enero carece de todos los requisitos formales para que pueda considerarse válida pues a pesar de no poner en duda la idoneidad de los agentes notificadores, en primer lugar ésta no se practicó dentro del plazo de 10 días reglamentariamente señalado por el artículo 30 del Reglamento General de la Inspección, ni tampoco se practicó cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 80.2 de la LPA, sino que se utilizó el procedimiento no previsto legalmente de introducirla en el buzón lo que no permite que se tenga constancia fehaciente del momento en que ésta llegó a conocimiento de los interesados, que en definitiva es lo que se pretende para no producir indefensión. Y si bien es cierto que éstos reconocen que su representante finalmente compareció el día 29 ante la Inspección, alegan que lo*

*fue por haber sido citado de forma telefónica, lo que tampoco ha sido acreditado, existiendo, por tanto, una falta de prueba de en qué momento tuvieron los actores conocimiento de la notificación y si eso se produjo antes del día para el que estaban citados.*

*Una vez declarada ineficaz la diligencia de notificación de 17 de enero, debemos concluir que ésta no produjo el efecto de interrumpir la prescripción por lo que desde el momento del devengo del Impuesto el 31 de diciembre de 1984 hasta el 29 de enero de 1990, día en que finalmente compareció el representante de los actores, había transcurrido el plazo de cinco años de prescripción establecido en el artículo 64 de la LGT, lo que conlleva la estimación de este motivo de impugnación.”*

Por su parte, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 2 de junio de 2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 3413/2003), considera irrelevante, a los efectos de considerar reanudadas las actuaciones, un requerimiento administrativo efectuado por diferente objeto al del procedimiento inspector en curso:

*“El recurso no cuestiona si las diligencias celebradas los días 23 de diciembre de 1993 y 18 de enero de 1994 tuvieron o no lugar, sino el valor interruptivo de la prescripción que el Tribunal de instancia niega. Y esto es una típica operación jurídica que se integra en el ámbito de las facultades de revisión del órgano casacional. Así lo ha entendido esta Sala en constante jurisprudencia de la que es muestra sentencia de 13 de febrero de 2007, que se remite a otras anteriores de 8 de Febrero de 2002, 14 de Diciembre de 1993 y 29 de Junio de 2002, que analizan el carácter de las diligencias presuntamente interruptoras de la prescripción a fin de llegar, en unos casos, a la conclusión de su naturaleza interruptiva de la prescripción, y a negarle en otros.*

*Coincide el expresado criterio con la jurisprudencia de esta Sala, según la cual (STS17 de marzo de 2008) sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurran las siguientes notas: 1.ª actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2.ª que sea jurídicamente válida; 3.ª notificada al sujeto pasivo; 4.ª y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata. (...)*

*Es cierto que la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras (artículo 31.3 y 4 RGIT) por más de seis meses sólo da lugar a la prescripción de las deudas tributarias cuando, dada la consecuente carencia de los efectos interruptivos del plazo prescriptivo iniciado con motivo de dichas actuaciones, no se produce luego ningún otro acto interruptivo dentro del período comprendido entre el día a quo y la notificación del acuerdo liquidatorio (STS 17 de junio de 2003).*

También el Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de fecha 21 de septiembre de 2010 (Vocalía Cuarta, R.G. 00-04995-2008), y a la vista del segundo párrafo del artículo 150.2 de la LGT 58/2003, antes transcrito, considera que *“... para determinar si ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria (...) será necesario determinar la siguiente actuación realizada por la Inspección con conocimiento formal del sujeto pasivo que tenga eficacia interruptiva de la prescripción con posterioridad a esta fecha.”*

Y cita a continuación los preceptos reguladores de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria a través de la correspondiente liquidación, en especial, el que contempla los supuestos de interrupción de este cómputo prescriptivo, artículo 68.1 de la LGT 58/2003:

*“a) Por cualquier acción administrativa, 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.*

*b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización el procedimiento administrativo en curso.*

*c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda.”*

En la cuestión que se analiza, el Tribunal no puede soslayar la vigencia de un precepto en el orden tributario, el artículo 104.2 de la LGT 58/2003, que atribuye relevancia al simple intento, infructuoso,

de notificación siempre que se realice dentro de plazo, a los efectos de considerar cumplido el plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento. El referido precepto dispone lo siguiente:

*“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.”*

Esta norma incorporaba al ámbito tributario la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo respecto de la interpretación del artículo 58.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Este precepto dispone que:

*“Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado.”*

La doctrina legal de referencia, fijada por la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2003, señalaba lo siguiente:

*“Que el inciso intento de notificación debidamente acreditado que emplea el artículo 58.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se refiere al intento de notificación personal por cualquier procedimiento que cumpla con las exigencias legales contempladas en el artículo 59.1 de la Ley 30/1992, pero que resulte infructuoso por cualquier circunstancia y que quede debidamente acreditado. De esta manera, bastará para entender concluso un procedimiento administrativo dentro del plazo máximo que la ley le asigne, en aplicación del referido artículo 58.4 de la Ley 30/1992, el intento de notificación por cualquier medio legalmente admisible según los términos del artículo 59 de la Ley 30/1992, y que se practique con todas las garantías legales aunque resulte frustrado finalmente, y siempre que quede debida constancia del mismo en el expediente.*

*En relación con la práctica de la notificación por medio de correo certificado con acuse de recibo, el intento de notificación queda culminado, a los efectos del artículo 58.4 de la Ley 30/1992, en el momento en que la Administración reciba la devolución del envío, por no haberse logrado practicar la notificación, siempre que quede constancia de ello en el expediente”.*

La reciente sentencia del mismo Tribunal Supremo, de 3 de diciembre de 2013, ha rectificado parcialmente la doctrina anterior, *“sustituyendo la frase de su segundo párrafo antes transcrito que dice “(...) el intento de notificación queda culminado, a los efectos del artículo 58.4 de la Ley 30/1992 en el momento en que la Administración reciba la devolución del envío, por no haberse logrado practicar la notificación (...)”, por esta otra “el intento de notificación queda culminado, a los efectos del artículo 58.4 de la Ley 30/1992, en la fecha en que se llevó a cabo.”*

No obstante, el Tribunal considera que el precepto del artículo 104.2 de la LGT 58/2003 y la doctrina legal en que se asienta no son aplicables al caso aquí planteado, por cuanto el supuesto de hecho de aquella norma es el cumplimiento del plazo máximo para notificar la resolución de los procedimientos tributarios (*“A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, ...”*). La consecuencia de incumplir el plazo es la caducidad del procedimiento afectado, lo que se traduce en la pérdida de la instancia y la necesidad de iniciar un nuevo procedimiento, siempre que no haya prescrito el derecho o la acción administrativa. La ficción del artículo 104.2 de la LGT (*“... será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”*) se dirige a obstar la caducidad y salvar el procedimiento.

En el caso que aquí se examina, del procedimiento inspector, y conforme al criterio mantenido por los pronunciamientos jurisdiccionales y administrativo transcritos más arriba, la norma del artículo 150.2 no solo no contempla la caducidad del procedimiento (por la interrupción injustificada o por la duración superior a doce meses), ni atribuye relevancia a haberse intentado (aun sin conseguirla) la notificación de la reanudación, sino que obliga a reanudarla efectivamente, con conocimiento formal del obligado tributario, y continuar la tramitación. Ahora bien, cuando la reanudación se produce, al haberse perdido el efecto interruptivo de la prescripción por las actuaciones anteriores del procedimiento, la prescripción ha podido extinguir ya el derecho o la acción administrativa.>>

Conforme a los argumentos que se acaba de exponer, en el procedimiento enjuiciado, al reanudarse con la notificación de la liquidación el 7 de septiembre de 2011, debe determinarse, en expresión

literal del Tribunal Económico Administrativo Central, en la citada Resolución de fecha 21 de septiembre de 2010 “...si a dicha fecha, estaba prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ...”

Pues bien, entre el 21 de enero de 2011 y el 7 de septiembre de 2011 transcurrieron más de seis meses sin realizar actuación alguna con conocimiento del obligado tributario. Se produjo, así, una interrupción injustificada de las actuaciones que hizo perder a las previamente realizadas el efecto de interrumpir el cómputo de la prescripción. Este comenzó a partir del día siguiente al del fin del plazo reglamentario de declaración (el 9 de enero de 2007) y, no concurriendo circunstancias intermedias que lo interrumpieran, la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria se ganó el 9 de enero de 2011. Por ello, cuando el procedimiento inspector se reanudó, con la notificación de la liquidación inspectora el 7 de septiembre de 2011, el derecho de la Administración a practicar la liquidación se había extinguido por prescripción.

Procede, por tanto, anular la liquidación impugnada.

## **SEGUNDO:**

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón. El Director recurrente basa su recurso en la contradicción existente entre la resolución del TEAR y la doctrina de este Tribunal Central, que constituye uno de los supuestos habilitantes para la interposición de este recurso extraordinario a tenor de lo dispuesto en el artículo 242.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT). Al mismo tiempo, señala que la resolución del TEAR es, además de errónea, gravemente dañosa al venir siendo aplicada reiteradamente por ese Tribunal Regional.

En síntesis, el Director recurrente presenta las alegaciones siguientes:

- a) El TEAR fundamenta su fallo en la dicción literal del artículo 150.2 de la LGT, según el cual, para reanudar las actuaciones de un procedimiento inspector interrumpidas durante más de 6 meses, se precisa realizar actuaciones “con conocimiento formal” del obligado tributario; y, por otra parte, considera no aplicable al caso lo dispuesto en el artículo 104.2 de la citada ley –a cuyo tenor, a los efectos de entender cumplida la obligación de la Administración de resolver un procedimiento de comprobación dentro de su plazo máximo de duración será suficiente con acreditar un intento de notificación realizado dentro de dicho plazo-, pues entiende que esta norma sólo juega para verificar el cumplimiento del plazo máximo de duración de un procedimiento a efectos de la caducidad, y por ello no es aplicable al procedimiento de inspección donde no existe caducidad.
- b) Yerra el TEAR en su planteamiento, pues no estamos aquí ante ninguno de los supuestos de hecho a que se refiere el artículo 150.2 de la LGT, pues ni se había excedido el plazo de 12 meses ni se había producido una paralización injustificada de las actuaciones inspectoras por más de 6 meses en el momento en que se realizaron los intentos de notificación, siendo precisamente eso lo que se trata de determinar, es decir, si esos intentos interrumpieron o no el cómputo de ese plazo de 6 meses. Por otra parte, aunque es cierto que el artículo 104.2 de la LGT comienza con la expresión “a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de plazo”, resulta ilógico y contradictorio que por un lado se admita que un intento de notificación es una actuación suficiente de la Administración para entender que ésta ha cumplido su obligación de resolver un procedimiento dentro del plazo y, al mismo tiempo, se le acuse a esa Administración de inactividad, con la sanción de prescripción, precisamente por no haber podido notificar su resolución por causas que no le son imputables.
- c) En la resolución del TEAR se citan diversos pronunciamientos de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo que no arrojan ninguna luz para resolver la cuestión planteada. Por otra parte, la resolución del TEAC (RG 4995/2008) citada por el TEAR no establece la doctrina aplicable a supuestos como el que ahora nos ocupa.
- d) Sin embargo, la resolución del TEAR guarda silencio sobre la del TEAC de 22 de octubre de 2009 (RG 1529/2009) que sí aborda expresamente la cuestión nuclear del presente recurso extraordinario, es decir, si los intentos de notificación son suficientes o no para apreciar la existencia de actividad administrativa. En dicha resolución el TEAC considera que los intentos de notificación anteriores al transcurso del plazo de 6 meses constituyen una actividad administrativa que permite concluir que las actuaciones no estuvieron paralizadas por plazo superior a 6 meses.
- e) Omite también el TEAR la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2012 (recurso de casación 2059/2009) que resuelve la cuestión aquí planteada en el mismo sentido que la

resolución del TEAC antes mencionada y que se apoya en dos sentencias anteriores de ese mismo tribunal, por lo que existe jurisprudencia sobre este asunto.

f) A la vista de la doctrina jurisprudencial existente sobre el asunto debatido, coincidente con el criterio que ya con anterioridad a ella sostenía el mismo TEAC, no hay ninguna duda de que los intentos infructuosos de notificación realizados el 22 de junio de 2011, cuya existencia en ningún momento ha sido cuestionada por el TEAR, evidencian la existencia de una actividad administrativa e impiden hablar de inactividad de la Administración tributaria por un período de más de 6 meses.

El Director recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio en el sentido de declarar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y la jurisprudencia del Tribunal Supremo manifestada en sus sentencias de 23 de febrero de 2012 (recurso de casación núm. 2059/2009), 15 de febrero de 2010 (recurso de casación núm. 6422/2004) y 22 de febrero de 2010 (recurso de casación núm. 1082/2005), no cabe apreciar que haya una interrupción injustificada de un procedimiento de inspección cuando, pese a haber transcurrido más de 6 meses desde la fecha de finalización del plazo de alegaciones contra el acta hasta la fecha en que se notifica el acto de liquidación, durante ese período se han realizado por la Administración uno o más intentos de notificación del acto de liquidación, por cuanto esos intentos están acreditando que la Administración no permaneció inactiva durante ese plazo.

### **TERCERO:**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no ha formulado alegaciones.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

### **SEGUNDO:**

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

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

#### Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras

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

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

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

*En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de*

actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

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

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

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

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

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

En el caso planteado en el presente recurso no son controvertidos los hechos siguientes:

- (i) Que transcurrieron más de seis meses entre la fecha de finalización del plazo para presentar alegaciones al acta de inspección (21 de enero de 2011) y la notificación por comparecencia del acta de liquidación (7 de septiembre de 2011).
- (ii) Que entre ambas fechas únicamente constan en el expediente dos intentos de notificación personal del acta de liquidación el día 22 de junio de 2011, que resultaron infructuosos por ausencia del destinatario.

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

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

## **SEGUNDO.-**

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

(.....)

En este caso, se plantea como único posible período de más de seis meses de paralización injustificada de las actuaciones el transcurrido entre la fecha en que se firma el Acta de Disconformidad (19 de Julio de 2010) y la fecha en que se notifica el acuerdo liquidatorio (1 de Febrero de 2011). Evidentemente, se trata de un período de más de seis meses en el que únicamente se ha producido una actuación o actividad respecto de la que procede analizar sus consecuencias a efectos de lo aquí estudiado: la presentación, por parte del sujeto pasivo, de escrito de alegaciones contra la propuesta del Acta, hecho que ocurre el 4 de Agosto de 2010. Para ser más precisos, se trata de determinar si dicha presentación puede considerarse una actuación propia del procedimiento inspector pues de ello dependerá que se aprecie, o no, un período de interrupción injustificada de aquél de más de seis meses.

### TERCERO.-

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

Tal postura ha sido sostenida por el Tribunal Supremo en múltiples ocasiones, pudiendo citarse, entre otras muchas, las sentencias de 17 de marzo de 2011 (rec. casación 5871/2006) y 18 de junio de 2012 (rec. casación 4261/2009). La primera de ellas indica, en efecto, que “...el escrito de alegaciones aún no siendo un acto que por sí mismo interrumpa la prescripción, lo cierto es que, tanto en el caso de que se presente escrito de alegaciones al acta, como en aquellos en los que el obligado tributario no las formule en el plazo concedido [ sentencias de 3 de junio de 2009 (casación 7052/03, FJ 3 º, y casación 5033/03, FJ 3 º) y 7 de mayo de 2009 (casación 5351/04, FJ 3 º, y casación 7813/03, FJ 2º)], se detiene el plazo de paralización de las actuaciones inspectoras, a los efectos de computar los seis meses de inactividad administrativa”. La segunda señala que “....el cómputo de los seis meses para comprobar si se ha producido la suspensión no deseada por el legislador y, en su caso, anudar a la misma las consecuencias contempladas en el artículo 31.4.a) del Reglamento de la Inspección de los Tributos (norma reproducida más tarde en el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, no debe realizarse desde la formalización del acta (salvo, claro está, que entre su fecha y el traslado para alegaciones transcurra el indicado periodo sin actividad alguna), sino desde que se presentan las alegaciones o desde que expira el plazo para hacerlo”

### QUINTO:

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

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

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

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

-

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

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

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

-

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

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

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

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

cambio, el propio acuerdo de liquidación dictado por la Inspección que no ha sido todavía objeto de notificación.

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

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

Se apoya el TEAR, para llegar a su conclusión, en tres sentencias de la Audiencia Nacional, de 5 de febrero de 2009 (Rec. nº 448/2005), 24 de febrero de 2003 (Rec. nº 370/2000) y 21 de febrero de 2002 (Rec. nº 604/1999), así como en la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2008 (rec. casación 3413/2003) y en la resolución de este Tribunal Central de 21 de septiembre de 2010 (RG 4995/2008).

Sin embargo, respecto de la resolución y sentencias en que el TEAR fundamenta su fallo, debe advertirse lo siguiente:

- En el supuesto de hecho de la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2009, los intentos de notificación no fueron considerados válidos, a diferencia de la situación contemplada en el presente recurso extraordinario en la que no es controvertida la validez de los mismos.

- En la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de febrero de 2003 no se plantea la relevancia de los intentos de notificación en la concurrencia de una paralización injustificada porque sencillamente no han existido tales intentos.

- En el caso de la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2002, la diligencia de notificación de un requerimiento de comparecencia que debería detener el plazo de paralización del procedimiento no se practicó conforme a derecho, a diferencia de lo que sucede en el supuesto del presente recurso extraordinario en el que el TEAR no cuestiona la validez de los intentos de notificación.

- Respecto de la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2008, invocada igualmente por el TEAR, tampoco contempla el supuesto concreto aquí planteado, porque dicha sentencia lo que hace es negar virtualidad para interrumpir la inactividad de la Administración a dos actuaciones que propiamente cabría calificar como “diligencias argucia”.

- Tampoco resulta de aplicación al caso la resolución de este Tribunal Central, citada por el TEAR, de 21 de septiembre de 2010 (RG 4995/08), en la que lo que se cuestiona es la virtualidad interruptiva del plazo de 6 meses de una diligencia realizada únicamente por el actuario (sin la presencia del obligado tributario) y en la que se hacen constar hechos que no fueron ratificados en la actuación siguiente por el sujeto inspeccionado.

Las citadas sentencias y resoluciones invocadas por el TEAR en defensa de su postura contemplan, por tanto, situaciones de hecho diferentes a las que tienen lugar en el presente recurso de alzada extraordinario, por lo que no permiten concluir en los términos en que lo hizo el Tribunal Regional.

Por el contrario, 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[2]:

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

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

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

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

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

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

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

La sentencia señalada se apoya expresamente en dos anteriores del propio Tribunal Supremo, de 15 y 22 de febrero de 2010 (Rec. nº 6422/2004 y 1082/2005) relativas a casos idénticos entre sí, concernientes al mismo obligado tributario y procedimiento, y que guardan evidente analogía con el contemplado en aquélla. En los casos de estas dos últimas sentencias habían transcurrido más de 6 meses entre la fecha del escrito de alegaciones al acta y la notificación efectiva del acto de liquidación, existiendo entre ambas actuaciones dos intentos de notificación del acto de liquidación practicados antes del transcurso de los 6 meses desde la fecha de presentación del citado escrito de alegaciones. Se trata, por tanto, de un supuesto idéntico al tratado en el presente recurso extraordinario. Pues bien, la sentencia de 15 de febrero de 2010 (y en los mismos términos la de 22 de febrero) establece que [3]:

*(.....) 3º) La recurrente alega que entre la fecha de presentación de alegaciones al Acta y la fecha de notificación del acto de liquidación transcurrieron más de seis meses. En sentencia de este Tribunal de 4 de junio de 2002, el día inicial para el cómputo de la paralización indebida durante más de seis meses del correspondiente procedimiento inspector se fija en el siguiente a la presentación del escrito de alegaciones del interesado y no en el momento previo de formulación del acta por parte de la Inspección de los Tributos.*

*Esto es, este Tribunal tiene en cuenta, como momento inicial para computar la paralización indebida durante más de seis meses del procedimiento inspector, la presentación del escrito de alegaciones por parte del interesado, que se produce entre el acta de la Inspección y la liquidación final de la Inspección. (En idéntico sentido, sentencia de esta Sección de 21 de mayo de 2009; rec. cas. 1690/2003, F.D.4º). En este sentido, de la documentación obrante en el expediente se desprende que: a) La entidad presentó con fecha 7 de mayo de 1998 escrito de alegaciones al Acta por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1989, incoada el 30 de marzo del mismo año; b) Con fecha 23 de octubre de 1998, el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica dictó el acuerdo de liquidación impugnado; c) El día 28 de octubre de 1998 tuvo lugar un intento de notificación del mencionado acuerdo en el domicilio señalado al efecto por Dª Milagros, administrador único de la sociedad, extendiendo el Agente Tributario que lo realizó Diligencia en la que se hace constar "que no está la persona que se ocupa de estos asuntos, y que ha dejado instrucciones para que no recojan nada hasta que ella vuelva". Dicha diligencia es firmada por Dª María Dolores, en calidad de recepcionista, a quien se entrega un duplicado de la misma; d) El día 4 de noviembre de 1998 se*

*personaron dos Agentes Tributarios en el domicilio anteriormente señalado para intentar de nuevo la notificación del acto administrativo impugnado, junto con otras liquidaciones practicadas, haciendo constar que "la persona que nos abre la puerta nos indica que D<sup>a</sup> 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<sup>a</sup> 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.***

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"*.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN** acuerda: **ESTIMARLO**, unificando criterio en el sentido de que no cabe apreciar que haya una interrupción injustificada de un procedimiento de inspección cuando, pese a haber transcurrido más de seis meses desde la fecha de finalización del plazo de alegaciones contra el acta hasta la fecha en que se notifica el acto de liquidación, durante ese período se han realizado por la Administración uno o más intentos válidos de notificación del acto de

liquidación, por cuanto esos mismos intentos están ya acreditando que la Administración no permaneció inactiva durante ese plazo.

A los procedimientos de inspección les resulta aplicable el apartado 2 del artículo 104 de la Ley 58/2003 General Tributaria. 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. Resultaría 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 a efectos de apreciar si ha existido o no una interrupción injustificada por más de seis meses.

---

[1] El subrayado es nuestro

[2] La negrita es nuestra.

[3] La negrita es nuestra