



Roj: **STS 28/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:28**

Id Cendoj: **28079130022018100001**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/01/2018**

Nº de Recurso: **3234/2016**

Nº de Resolución: **6/2018**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN PARA UNIFICACION DE DOCTRINA**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 6/2018

Fecha de sentencia: 04/01/2018

Tipo de procedimiento: REC. CASACION PARA LA UNIFICACION DE DOCTRINA

Número del procedimiento: 3234/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/12/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. ARAGÓN CON/AD SEC. 2.

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

REC. CASACION PARA LA UNIFICACION DE DOCTRINA núm.: 3234/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 6/2018

Excmos. Sres.

D. Jose Diaz Delgado, presidente.

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez



D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 4 de enero de 2018.

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3234/2016, promovido por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia de fecha 15 de junio de 2016, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 364/2014.

Comparecen como partes recurridas, la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y la mercantil PROMOCIONES ZARACOSTA, S.L., representada por el Procurador D. José Manuel Martínez Romasanta y defendida por el letrado D. Manuel Vicente Vaquer.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Comunidad Autónoma de Aragón interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 364/2014 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Aragón, de 26 de junio de 2014, que estimó las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001, que fueron formuladas por Promociones Zaracosta, S.L. frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción derivados del acta de disconformidad núm. NUM002, relativos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 94.516,05 euros.

El Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, dictó sentencia de fecha 15 de junio de 2016, desestimando el recurso núm. 364/2014, en lo que aquí interesa, con los siguientes fundamentos:

«TERCERO.- La parte recurrente opone, en primer lugar, que a su juicio tanto el acto de liquidación, como el de sanción, fueron notificados el 6 de agosto de 2010, por lo que las reclamaciones económico-administrativas interpuestas el 6 de octubre de ese año debieron inadmitirse por el TEARA, porque había transcurrido ya el plazo de un mes para presentarlas. Sostiene, en concreto, la validez de la segunda notificación del día 6 de agosto de 2010, que no se trató de un mero intento, sino de la notificación efectiva de los actos de liquidación y de imposición de sanción. Niega que este segundo intento no se pudiera hacer el mismo día en que se intentó notificar en el domicilio fiscal de la sociedad, porque es una notificación hecha en domicilio distinto, el del domicilio profesional que dio el representante autorizado con habilitación para recibir cualquier tipo de comunicación derivada del procedimiento tributario. Y al no hallarse presente el representante del obligado tributario, los funcionarios hicieron entrega de la documentación a otra persona que se hallaba en el despacho, la cual, tras quedar identificada por su nombre, apellidos y DNI y manifestar que era compañero de despacho, procedió a firmar las tarjetas de aviso de recibo y a recoger dicha documentación. Por ello defiende que se trata de una notificación válidamente realizada, que se ajustó al tenor del art. 111.1 de la LGT, y aunque es cierto que esta persona consignó en las tarjetas de avisos de recibo que no estaba autorizado para recoger documentación alguna y consignó en ellas la expresión "rehusado", no es menos cierto que se hizo cargo de la documentación con el contenido íntegro de los actos administrativos que le entregaron los funcionarios de la Inspección. Cita en apoyo de esta conclusión las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014 y 26 de mayo de 2011 y concluye que ha habido una recepción efectiva de la documentación y nada se ha acreditado acerca de la imposibilidad de tener acceso al contenido de los actos que se les notificaba. Es más, entiende que no se ha obrado de buena fe, sino que se ha intentado dificultar la efectividad de la notificación, porque parece que se habían cursado instrucciones para no recoger documentación.

Obran en el expediente dos diligencias de notificación extendidas por el Servicio de Inspección Tributaria el 6 de agosto de 2010:

- En la primera, que se califica como "PRIMER intento de notificación", se hace constar que en dicha fecha (6 de agosto de 2010), a las 11 horas y 10 minutos se intentó -notificar por funcionarios de la Inspección en el domicilio fiscal de la entidad destinataria -calle Alcalde Fatás, 12, duplicado, de Cuarte de Huerva (Zaragoza)- el acuerdo de liquidación definitiva y el acuerdo sancionador, no habiendo podido ser notificados dichos actos por el siguiente motivo: "En dicha dirección hay una nave en estado de semi-abandono, en la que no consta ningún rótulo o indicación sobre el obligado tributario".

- Y en la segunda, que se califica como "SEGUNDO intento de notificación", se hace constar que en la misma fecha, a las 13 horas y 15 minutos, se intentó notificar por funcionarios de la Inspección, en el domicilio



señalado para notificaciones por el representante autorizado de la entidad obligado tributario - representante Don Aurelio , domicilio en PASEO000 , NUM003 , NUM004 , de Zaragoza- el acuerdo de liquidación definitiva y el acuerdo sancionador, no habiendo podido ser notificados dichos pactos por el siguiente motivo: "Atiende a la Inspección Don Leopoldo , con NIF NUM005 , que se identifica como compañero de despacho del destinatario y dice no estar autorizado para recoger nada, pese a lo cual firma las dos tarjetas rosas indicando "rehusado" y recoge la documentación".

Es importante destacar también que en esa misma fecha, el receptor de la documentación que había manifestado no estar autorizado para recogerla, devolvió los dos sobres cerrados, indicando que los tenía por la insistencia de los agentes personados y que la persona a la que iban dirigidos no estaba, por hallarse de vacaciones, y que debían notificarse directamente a la misma -folio 23 del expediente-.

Y posteriormente se realizó la notificación por correo certificado con acuse de recibo -folio 132 del expediente- constando la recepción por el representante el día 14 de septiembre de 2010.

En esta situación, el art. 111 de la Ley General Tributaria dispone:

"Artículo 111. Personas legitimadas para recibir las notificaciones.

1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma".

Con esta previsión legal el TEARA concede relevancia al hecho de que la persona que se hallaba en el despacho profesional, distinta del destinatario, rehusara la notificación, motivo por el que concluye que no se le puede atribuir eficacia a la misma, lo que esta Sala comparte a la vista del tenor del art. 111 citado, habida cuenta de que ese mismo 6 de agosto de 2010 la persona que recibió la documentación, en sobres cerrados, los devolvió en el mismo estado en que los había recibido.

Y esta conclusión no resulta desvirtuada por la doctrina jurisprudencial citada por la parte recurrente, porque el Tribunal Supremo admite que su elaboración es muy casuística y establece que "al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación" - STS, Sala 3ª, sec. 2ª, S 17-2-2014, rec. 3075/2010 -.

Ya se han analizado las circunstancias concurrentes y de las mismas no se desprende a juicio de la Sala que la actuación del tercero, compañero de despacho del representante de la sociedad, al rehusar la notificación por no estar autorizado, contravenga las exigencias propias de la buena fe.

CUARTO.- De forma subsidiaria, para el caso de que se considere que la notificación de los actos de liquidación e imposición de sanción no se produjo hasta el 14 de septiembre de 2010, alega que en ningún caso puede entenderse que hubo una interrupción o paralización injustificada de las actuaciones del procedimiento de inspección por un periodo superior a seis meses -desde el 26 de febrero hasta el 14 de septiembre de 2010-. Considera que los dos intentos de notificación realizados el 6 de agosto de 2010 constituyen una "actividad administrativa" anterior al transcurso del plazo de seis meses y que tiene eficacia a los efectos de considerar que no ha habido "inactividad" de la Administración. Y cita al efecto, en apoyo de esta interpretación, la resolución del TEAC de 22 de octubre de 2009 y la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2012 .

Para resolver este motivo de impugnación debemos partir de lo preceptuado en los apartados 1 y 2 del art. 104 de la LGT en la redacción que se hallaba entonces vigente:

"Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.



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

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

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

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Por su parte, el art. 150 del mismo texto legal establece en sus dos primeros números:

"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.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.
- b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

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, 8 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.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento



previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras".

Ello sentado, la Sala se ha pronunciado ya en sentencia de 28 de octubre de 2015, recurso 313 de 2014, indicando que «Pues bien, de dicho precepto [art. 150.2] se desprende, en cuanto aquí interesa: 1º) que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario determina como consecuencia que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada; y 2º) que se interrumpe la prescripción por la reanudación de actuaciones "con conocimiento formal del interesado" tras la interrupción injustificada».

SEGUNDO.- Disconforme con dicha sentencia, el letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, por escrito presentado el 2 de septiembre de 2016, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, al considerar que la resolución judicial aquí cuestionada contradice la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en las sentencias de 15 de febrero de 2010 (recurso de casación núm. 6422/2004); de 22 de febrero de 2010 (recurso de casación núm. 1082/2005) y de 23 de febrero de 2012 (recurso de casación núm. 2059/2009), a la par que infringe lo dispuesto en los arts. 104.2 y 150.2 LGT, así como el art. 184.6 RD 1065/2007.

A este respecto, la parte recurrente pone de relieve que tanto en la sentencia impugnada como en las de contraste se examina el valor «que debe darse, a efectos prescriptivos, en cuanto a la paralización injustificada del expediente», «a un intento de notificación infructuoso por parte de la Administración Tributaria» (pág. 5 del escrito de interposición).

Y subraya, asimismo, que la sentencia de 23 de febrero de 2012, que se remite a las de 15 y 22 de febrero de 2010, declara que esa «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» (pág. 7, *in fine*).

Así pues -se afirma-, la resolución judicial impugnada rechaza que, a los efectos del art. 150.1 LGT, «tuvieran relevancia los intentos de notificación realizados el día 6 de agosto de 2010 ya que el obligado tributario no tuvo conocimiento formal en esa fecha de los referidos actos administrativos, y, además, dice que sólo cabe hablar de un intento de notificación, pues entiende que no se cumplieron las previsiones del artículo 59 de la Ley 30/1992, por lo que no puede considerarse válidamente practicada la notificación ese día, sino el 14 de septiembre de 2010, momento en que ya se había cumplido el plazo prescriptivo» (págs. 8-9).

En cambio, la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2012, atribuye «relevancia a esos intentos de notificación, no solo a los efectos de entender cumplida la obligación de resolver el procedimiento dentro de su plazo máximo, sino también, y por eso se aporta a este recurso, para considerar que no había habido inactividad de la Administración durante un plazo de seis meses» (pág. 9).

La recurrente insiste en que «[d]e la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón resulta que sólo se aceptan como actuaciones que puedan poner fin a la paralización del procedimiento de inspección aquellas que se pongan en conocimiento formal del obligado tributario, o cuando menos desde la fecha en que tenga lugar dicha puesta en conocimiento; sin embargo, ni el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ni el artículo 31. quarter del anterior Reglamento General de la Inspección de los Tributos, establecen expresamente que sólo las actuaciones realizadas con el conocimiento formal de los interesados sirvan para poner fin a la paralización del procedimiento de inspección» (pág. 11; se repite en pág. 27). Y esa «solución, en cuanto a su razonamiento jurídico es diferente a la ofrecida por el Tribunal Supremo en las Sentencias indicadas "de contraste"» (pág. 16), que contienen, todas ellas, la siguiente frase: «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» (págs. 17, 22-23 y 26-27).

Y reitera, asimismo, que ni el art. 150.2 LGT ni el art. 31. quater del anterior RGIT, «establecen expresamente que solo las actuaciones realizadas con el conocimiento formal de los interesados sirvan para poner fin a la paralización del procedimiento de inspección» (pág. 27). Y que el art. 184.6 del RD 1065/2007 ha venido a clarificar la normativa anterior al precisar que «[e]l cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2» LGT, «se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento», «pero sin



exigir que dichas actuaciones sean formalmente conocidas por el obligado tributario». Decisión del legislador que «resulta totalmente lógica, pues, tales actuaciones pueden consistir no sólo en intentos de notificación al interesado como es el caso, sino también en requerimientos de información, tomas de datos u otras actuaciones acerca de terceros que, para la eficacia de la comprobación, puede ser aconsejable que el interesado no conozca de forma inmediata, pero que no por ello pueden dejar de tomarse en consideración en la fecha que consta acreditada en el expediente que se realizaron y mucho menos acusarse a la Administración de inactividad por no ponerlas de manifiesto al interesado de forma inmediata» (pág. 28).

A juicio de la recurrente, en la sentencia impugnada se hace una interpretación errónea del art. 150.2 LGT . «Es cierto -señala- que en el párrafo a) de dicho precepto se exige el conocimiento formal del interesado, pero solo respecto de aquellas actuaciones que se realicen para reanudar un procedimiento que haya quedado paralizado de forma injustificada durante más de seis meses o que se haya prolongado durante más de doce meses (ahora dieciocho); es decir, no se está fijando la fecha final o dies ad quem de la paralización del procedimiento, sino el dies a quo del nuevo plazo de prescripción que se abre con la reanudación» (págs. 28-29).

Además, la interpretación que hace el Tribunal Superior de Justicia de Aragón del art. 150.2 LGT , «resulta contradictoria con la dicción literal del artículo 104.2 de la misma Ley ». Y es que, «no sería congruente señalar, como hace el artículo 104.2 LGT , que un intento de notificación es una actuación suficiente de la Administración para entender que ésta ha cumplido su obligación de resolver un procedimiento tributario dentro del plazo establecido y, al mismo tiempo, sostener que ese intento de notificar el acto de liquidación que pone fin al procedimiento supone inactividad de la Administración, por no haber podido realizar la notificación por causas que no le son imputables» (pág. 29).

En fin, en el mismo sentido se habría pronunciado recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 7 de julio de 2016 (RG. 919/2016), dictada en un recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos de la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón, reiterando el criterio manifestado en su anterior resolución de 22 de septiembre de 2010 (RG 2805/2008), que se ampara en la jurisprudencia sentada por las sentencias aportadas de contraste (pág. 29).

TERCERO.- El abogado del Estado, por escrito registrado en fecha 14 de octubre de 2016, formalizó oposición a dicho recurso, solicitando que se dicte sentencia desestimándolo.

En primer lugar, sostiene que la sentencia impugnada «analiza los dos intentos de notificación de la liquidación que tuvieron lugar el 6 de agosto de 2010», y, a su juicio, declara, «en base a la apreciación de la prueba», «que esos dos intentos no fueron válidos» y, por tanto, «no interrumpieron el plazo de prescripción».

En segundo lugar, entiende que no hemos de pronunciarnos sobre la pretensión de la parte recurrente, de un lado, porque las tres resoluciones judiciales que aporta de contraste «llegan a otros pronunciamientos distintos, en base a circunstancias individuales de los mismos», por lo que «no hay la identidad objetiva y causal»; y, de otro lado, porque «en la sentencia recurrida se ha llegado a una valoración y una apreciación de la prueba, que no puede ser objeto de revisión por el tribunal de casación» (pág. 2 del escrito de oposición).

CUARTO.- También la representación procesal de la entidad Promociones Zaracosta, S.L., por escrito registrado en fecha 14 de noviembre de 2016, formalizó oposición a dicho recurso, solicitando que se dicte sentencia desestimatoria del mismo.

En defensa de su tesis, la citada sociedad, en síntesis, afirma lo siguiente: (i) que el primer «intento de notificación resulta totalmente viciado porque se realiza en domicilio erróneo», por lo que «[s]u fracaso es imputable única y exclusivamente al negligente actuar de la Administración» (pág. 3 del escrito de oposición); (ii) que el segundo intento tiene lugar en el «domicilio, del representante del contribuyente que consta en las actuaciones», y «vuelve a resultar viciado por la negligencia de los agentes notificadores» (pág. 4) porque, frente a lo que exige la Ley, se «llev[a] a cabo en domicilio diferente y en el mismo día que el primero» (pág. 3); (iii) que los hechos examinados en las sentencias de 15 de febrero de 2010 y 22 de febrero de 2010 son diferentes porque «[s]e trata de dos intentos de notificación administrativa llevados a cabo, en ambos casos, en el mismo domicilio del contribuyente y en distintas fechas», como dispone la legislación tributaria al respecto, «[s]on atendidos por trabajadores de la entidad destinataria», y «en ambos casos concurre una evidente y acreditada rebeldía por parte del contribuyente-destinatario a la recepción de las notificaciones pretendidas, a tenor por lo que acreditan las diligencias de los agentes notificadores» (pág. 5); (iv) que lo mismo puede decirse de la sentencia de 23 de febrero de 2012 , en la que nos volvemos a encontrar «con una notificación tributaria legalmente realizada, con sus dos intentos en días diferentes, atendida por trabajadores dependientes de la entidad destinataria, con manifiesta y acreditada voluntad de rebeldía a la recepción de la notificación, y con intervención de testigo que ratifica la actuación del Agente Tributario actuante» (pág. 6); (v)



que, en definitiva, «[e]n los casos contemplados en las sentencias de contraste, la Administración Tributaria ajusta plenamente a la legislación vigente sus actuaciones notificadoras, siendo únicamente la rebeldía del destinatario- contribuyente la que impide la efectiva notificación de las liquidaciones, y por ello las mismas tienen pleno efecto interruptor de plazos, equiparando los intentos de notificación al "conocimiento formal" a que obliga el citado artículo 150.2 de la L.G.T.» (págs . 6-7); (vi) que la parte recurrente mantiene «que el plazo de interrupción injustificada de 6 meses por la Administración que establece la citada norma legal, en realidad puede interrumpirse por cualquier actuación "interna" de la misma, aunque el administrado no tenga conocimiento de ella», pero «de admitirse doctrinalmente esta interpretación, se estaría vaciando de contenido lo dispuesto en la norma legal (y por añadidura también en contenido del artículo 68.1.a LGT), que precisamente exigen el conocimiento externo del actuar administrativo, para que quede fiscalizado, en evitación de situaciones abusivas y arbitrarias encaminadas a impedir de forma sencilla el transcurso de los seis meses de inactividad» (pág. 8); y (vii) que «[t]ampoco resulta convincente el apoyo interpretativo basado en el artículo 104.2 LGT que se refiere al plazo legal para notificar resoluciones administrativas, cuando en el art. 150.2 se regula como norma especial el plazo legal de duración de un procedimiento inspector», resultando «totalmente contradictorio premiar la negligente actuación administrativa en dichos intentos con el beneficio interpretativo del artículo 150.2 en el sentido de pasar por alto el requisito expreso del conocimiento formal de los mismos por el contribuyente» (págs. 8-9).

QUINTO.- Recibidas las actuaciones, se señaló para votación y fallo el 19 de diciembre de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este recurso de casación en unificación de doctrina la sentencia, de fecha 15 de junio de 2016, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón , desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 364/2014, formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Aragón, de 26 de junio de 2014, que estimó las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001 , que fueron interpuestas por la mercantil Promociones Zaracosta, S.L. frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción derivados de acta de disconformidad, relativos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por importe de 94.516,05 euros.

SEGUNDO.- La única cuestión debatida en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 15 de junio de 2016 , es la de si, tal y como decidió el TEAR de Aragón en resolución de 26 de junio de 2014, se había producido una interrupción injustificada del procedimiento inspector seguido con la entidad Promociones Zaracosta, S.L., por no haberse realizado actuación alguna durante más de seis meses, con el efecto, previsto en el art. 150.2.a) de la LGT , de que no se considerará «interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada», y, por ende, en este caso, la prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la liquidación en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y la consiguiente anulación de la sanción impuesta a la actora.

A) No son objeto de controversia en este proceso los siguientes hechos. En primer lugar, que la interesada presentó alegaciones a la propuesta de liquidación formulada por la Inspección en el acta el 26 de febrero de 2010, y que la liquidación definitiva y la sanción derivada de la misma (ambas de 4 de agosto de 2010) no fueron efectivamente notificadas hasta el 14 de septiembre de 2010, es decir, habiendo transcurrido el plazo de seis meses.

Y, en segundo lugar, que, previamente a dicha notificación efectiva de la liquidación tributaria, tuvieron lugar dos intentos de notificación, según consta en dos diligencias de notificación extendidas por el Servicio de Inspección Tributaria el 6 de agosto de 2010. En la primera de ellas, que se califica como "primer intento de notificación", se hace constar que en la citada fecha, a las 11 horas y 10 minutos, se intentó notificar por funcionarios de la Inspección en el domicilio fiscal de la entidad destinataria el acuerdo de liquidación definitiva y el acuerdo sancionador, no habiendo podido ser notificados dichos actos porque «[e]n dicha dirección hay una nave en estado de semi-abandono, en la que no consta ningún rótulo o indicación sobre el obligado tributario».

Y en la segunda, que se califica como "segundo intento de notificación", se hace constar que en el mismo día 6 de agosto de 2010, a las 13 horas y 15 minutos, se intentó notificar por funcionarios de la Inspección, en el domicilio señalado para notificaciones por el representante autorizado de la entidad Promociones Zaracosta, S.L., el acuerdo de liquidación definitiva y el acuerdo sancionador, no habiendo podido ser notificados dichos



actos porque atendió una persona «que se identifica como compañero de despacho del destinatario y dice no estar autorizado para recoger nada, pese a lo cual firma las dos tarjetas rosas indicando "rehusado" y recoge la documentación», aunque finalmente «devolvió los dos sobres cerrados, indicando que los tenía por la insistencia de los agentes personados y que la persona a la que iban dirigidos no estaba, por hallarse de vacaciones, y que debían notificarse directamente a la misma».

No existe en la resolución judicial impugnada referencia alguna al primer intento de notificación. Respecto del segundo, la Sala de instancia argumenta que, dado que el art. 111.2 LGT dispone que «[e]l rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma», y quien rehusó el segundo intento de notificación fue un compañero de despacho del destinatario, «no se le puede atribuir eficacia a la misma», «habida cuenta de que ese mismo 6 de agosto de 2010 la persona que recibió la documentación, en sobres cerrados, los devolvió en el mismo estado en que los había recibido»; no desprendiéndose de las circunstancias concurrentes, a juicio de la Sala, «que la actuación del tercero, compañero de despacho del representante de la sociedad, al rehusar la notificación por no estar autorizado, contravenga las exigencias propias de la buena fe» (FD Tercero).

B) Pues bien, mientras que la Diputación General de Aragón mantuvo que no puede entenderse que existiera una interrupción o paralización injustificada de las actuaciones del procedimiento de inspección durante más de seis meses (desde el 26 de febrero hasta el 14 de septiembre de 2010), porque los dos intentos de notificación efectuados el 6 de agosto de 2010 «constituyen una "actividad administrativa" anterior al transcurso de dicho plazo de seis meses y que tiene eficacia a los efectos de considerar que no ha habido "inactividad" de la Administración», la sentencia impugnada, tras reproducir íntegramente los arts. 104.1 y 2, y 150.1 y 2, ambos de la LGT, remitiéndose a su sentencia de 28 de octubre de 2015 (recurso núm. 313 de 2014), resuelve lo contrario, en virtud del siguiente hilo argumental (FD Cuarto):

a) Que del citado art. 150, apartado 2, LGT, «se desprende, en cuanto aquí interesa: 1º) que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario determina como consecuencia que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada; y 2º) que se interrumpe la prescripción por la reanudación de actuaciones "con conocimiento formal del interesado" tras la interrupción injustificada».

b) Que «aunque ha de convenirse con la Administración en que no se produjo un período de inactividad administrativa durante seis meses, pues en ese plazo se dictó la liquidación y se intentó su notificación en fecha 10 (sic) de agosto, lo cierto que dichos intentos de notificación son ineficaces a los efectos que aquí interesan, puesto que con los mismos los interesados no tuvieron "conocimiento formal" de las liquidaciones, conocimiento formal que solo se produjo en fecha 3 (sic) de septiembre, esto es, transcurridos más de seis meses desde el último trámite computable del procedimiento, por lo que dicho transcurso de seis meses conllevó el efecto previsto en el artículo 150.2, esto es, que no pueda estimarse interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas, y ello determina, como señala la resolución recurrida, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, al haber transcurrido cuatro años el 17 de marzo de 2010, desde la presentación de las autoliquidaciones el 17 de marzo de 2006».

c) Que «aun en la interpretación que postula la recurrente, de considerar que el intento de notificación del 6 de agosto de 2010, previo a la finalización del plazo de caducidad de seis meses, constituye una actividad administrativa con virtualidad suficiente no solo para "entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos", como literalmente se interpreta en la resolución impugnada, sino también, alega la parte, para considerar que no se ha producido una inactividad de la Administración y que no debería operar la caducidad, hay que indicar que en tal supuesto nos hallaríamos ante un único intento de notificación que no puede considerarse segundo intento en los términos previstos en el art. 59 de la Ley 30/1992, por lo que no se cumplirían los presupuestos de los arts. 104.2 LGT y 58.4 de la Ley 30/1992 para considerar, en su conjunto, válidamente practicada la notificación».

Como es sabido, ese art. 59 de la Ley 30/1992, en su apartado 2, párrafo segundo (el único al que puede referirse la sentencia como incumplido), dispone que «[c]uando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad», y que «[s]i nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes»; y el art. 58.4 de la misma Ley, viene a reproducir el 104.2 LGT, pero señalando al final que «será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado».



C) Frente a tales argumentos, el letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón plantea recurso de casación para la unificación de doctrina, al considerar que la sentencia aquí cuestionada contradice la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en las sentencias de 15 de febrero de 2010, de 22 de febrero de 2010 y de 23 de febrero de 2012, a la par que infringe lo dispuesto en los arts. 104.2 y 150.2 LGT, así como el art. 184.6 RD 1065/2007.

Como hemos expresado suficientemente en los Antecedentes, la recurrente resalta que, según la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón aquí cuestionada, solo las actuaciones que se pongan en conocimiento formal del obligado tributario pueden poner fin a la paralización del procedimiento inspector; exigencia que -se arguye- no se deriva ni del art. 150.2 de la LGT, ni del art. 31. quater del anterior RGIT, y que supone una doctrina diferente a la sentada por las sentencias ofrecidas de contraste.

Además, aduce que el art. 184.6 del RD 1065/2007 ha venido a clarificar la normativa anterior, al precisar que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 LGT, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de alguna de las obligaciones tributarlas o períodos objeto del procedimiento, «pero sin exigir que dichas actuaciones sean formalmente conocidas por el obligado tributario» (pág. 28).

Y subraya que la interpretación que hace el Tribunal Superior de Justicia de Aragón del art. 150.2 LGT, resulta contradictoria con la dicción literal del artículo 104.2 LGT, porque no sería congruente señalar, como hace este último precepto, que un único intento de notificación es una actuación suficiente para entender que la Administración ha cumplido su obligación de resolver un procedimiento tributario dentro del plazo establecido y, al mismo tiempo, «sostener que ese intento de notificar el acto de liquidación que pone fin al procedimiento supone inactividad de la Administración» (pág. 29).

Finalmente, pone de manifiesto que en el mismo sentido se habría pronunciado recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 7 de julio de 2016 (RG. 919/2016), dictada en un recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio.

D) Por su parte, tanto el abogado del Estado como la representación procesal de la entidad Promociones Zaracosta, S.L., solicitan que dictemos sentencia desestimatoria del recurso, por las razones que se sintetizan a continuación.

Por lo que se refiere al defensor del Estado, mantiene que la sentencia impugnada declara que ninguno de los dos intentos de notificación de la liquidación efectuados el 6 de agosto de 2010 fueron válidos, y que las sentencias de contraste examinan circunstancias diferentes y llegan a una diversa conclusión en base a una valoración de la prueba que no podemos revisar en casación.

Lo mismo, aunque con mayor esfuerzo argumental, mantiene la representación procesal de la entidad Promociones Zaracosta, S.L., quien también hace hincapié en que, mientras que la sentencia impugnada considera que ambos intentos de notificación estaban viciados, las resoluciones judiciales del Tribunal Supremo aportadas por la recurrente examinan intentos de notificación realizados conforme a Derecho.

Asimismo, defiende que el art. 150.2 LGT exige, para que las actuaciones de la Administración tengan el efecto de impedir una interrupción injustificada, que tengan lugar con el "conocimiento formal" del interesado, conocimiento formal que la parte recurrida equipara a dos intentos de notificación efectuados conforme a las normas.

Y sostiene, además, de un lado, que la tesis de que basta cualquier actuación "interna" de la Inspección para impedir la paralización injustificada del procedimiento, es contraria a la letra del art. 150.2 LGT, así como a lo dispuesto en el art. 68.1.a) LGT; y, de otro lado, que dicha posición no puede fundarse en el art. 104.2 LGT, ya que en el art. 150.2 LGT «se regula como norma especial el plazo legal de duración de un procedimiento inspector», resultando -se argumenta- «totalmente contradictorio premiar la negligente actuación administrativa» en los intentos de notificación, con el beneficio «de pasar por alto el requisito expreso del conocimiento formal de los mismos por el contribuyente» que establecería el referido art. 150.2 LGT (págs. 8-9).

TERCERO.- Planteado en los citados términos, debemos comenzar señalando que el recurso que nos ocupa, es decir, el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta del Capítulo III del Título IV, arts. 96 a 99, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. «Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los



critérios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas [...]. No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir» [sentencia de 15 de julio de 2003 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10058/1998), FD Tercero].

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada, así como la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97 de la LJCA). Y, ciertamente, «esta Sala viene exigiendo con rigurosidad el cumplimiento de los requisitos referenciados en el escrito de interposición, demandando un exquisito cuidado en el razonar sobre la concurrencia de las identidades que refiere el artículo 96.1 ("mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y en cuanto a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales") a la hora de justificar la existencia de los distintos pronunciamientos alcanzados en la sentencia recurrida y en la o las de contraste, y de indicar la infracción legal que se imputa» [sentencia de 13 de abril de 2015 (rec. cas. para la unif. de doct. núm. 724/2014), FD Tercero].

CUARTO.- Pues bien, una vez recordadas la naturaleza y exigencias de este singular recurso, lo primero que debemos confirmar es que concurren las identidades reclamadas por el art. 96 LJCA .

Como hemos expresado, tanto el abogado del Estado como Promociones Zaracosta, S.L, mantienen lo contrario en sus escritos de oposición. Ambos insisten en que los hechos enjuiciados por la sentencia impugnada y las ofrecidas de contraste son disímiles, porque mientras el Tribunal Superior de Justicia de Aragón concluye, tras una valoración de la prueba no revisable en casación, que los dos intentos de notificación a dicha sociedad no fueron «válidos» o estuvieron «viciado[s]», las tres sentencias del Tribunal Supremo aportadas por la demandante examinan intentos de notificación efectuados conforme a la Ley, lo que equivale -en esto pone el acento solo la representación de la entidad recurrida- al "conocimiento formal" a que obligaría, a su juicio y el de la resolución judicial aquí cuestionada, el art. 150.2 LGT .

Sin embargo, coincidimos con el letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón en que los hechos, fundamentos y pretensiones en la sentencia impugnada y las de contraste son sustancialmente iguales, por varias razones.

Para empezar, en las cuatro sentencias se enjuicia si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, como consecuencia de la paralización injustificada de las actuaciones inspectoras o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en la norma (art. 150.2 LGT y art. 31 quater RD 939/1986).

Además, en todas las resoluciones judiciales se examina la eficacia o validez de varios intentos de notificación de la liquidación tributaria, a los solos efectos de determinar si existió una paralización injustificada del procedimiento de comprobación e investigación o un incumplimiento de su plazo máximo de duración, y, de este modo, no considerar interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo de 12 meses señalado en las normas aplicables.

El abogado del Estado y la representación de Promociones Zaracosta, S.L, recalcan que la sentencia cuestionada en esta sede se pronuncia sobre intentos de notificación que no son válidos conforme a la normativa vigente (arts. 109 LGT , 59.2 y 4 de la Ley 30/1992 y 42.1 del RD 1829/1999), lo que supondría una diferencia relevante respecto de las resoluciones del Tribunal Supremo aportadas de contraste. Pero la lectura de dichos pronunciamientos no permite alcanzar esa conclusión.

Así, nuestras sentencias de 15 y 22 de febrero de 2010 se pronuncian sobre dos intentos de notificación, sin evaluar si ambos fueron practicados de acuerdo con las normas, sino que se limitan a confirmar que «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» (FD Tercero).



Y en la sentencia de 23 de febrero de 2012 se examina un supuesto en el que la entidad recurrente discutía la validez de los dos intentos de notificación. El primero de ellos, porque en la diligencia solo figuraba que un Agente tributario se personó en el domicilio fiscal de la actora, pero «no consta[ba] ni la identidad de las personas con las que se entendi[eron] [las] actuaciones ni la hora en la que» dicho Agente tributario hizo acto de presencia, «ni qué le permit[ió] concluir que tales personas eran empleados de la recurrente»; y el segundo, porque en la diligencia se hacía constar que el Agente tributario se personó de nuevo en el domicilio fiscal, «esta vez con un testigo y que el domicilio de la sociedad permanecía cerrado por vacaciones, según un cartel expuesto en la puerta de entrada» (FD Segundo). Pues bien, la Sala de instancia, en una decisión confirmada por este Tribunal, calificó como válido el segundo intento, y, en virtud del art. 104.2 LGT, declaró que «con independencia de la eficacia que haya de darse a la primera de las notificaciones efectuadas, resulta[ba] obvio, que ambas [...] goza[ban] de validez a los efectos de su consideración como intentos válidos de notificación dentro del plazo de 12 meses establecido para la duración del procedimiento» (FD Tercero).

Por consiguiente, no es cierto que las sentencias aportadas de contraste declaren taxativamente la validez los dos intentos de notificación.

Finalmente, resulta evidente que la doctrina establecida por la sentencia impugnada contradice la sentada por este Tribunal en las resoluciones judiciales aportadas por la recurrente. Porque el Tribunal Superior de Justicia de Aragón entiende que las únicas actuaciones administrativas que son útiles para evitar una interrupción injustificada del procedimiento inspector, con los efectos del art. 150.2.a) LGT, son las llevadas a cabo «con conocimiento formal del interesado»; razón por la cual, aunque reconoce que «no se produjo un período de inactividad administrativa durante seis meses, pues en ese plazo se dictó la liquidación y se intentó su notificación», declara que «dichos intentos de notificación son ineficaces a los efectos que aquí interesan, puesto que con los mismos los interesados no tuvieron "conocimiento formal" de las liquidaciones», conocimiento formal que solo se produjo una vez «trascurridos más de seis meses desde el último trámite computable del procedimiento», lo que «conllevó el efecto previsto en el artículo 150.2, esto es, que no pueda estimarse interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas» (FD Cuarto).

En cambio, las sentencias del Tribunal Supremo de 15 y 22 de febrero de 2010, partiendo de que la recurrente no llegó a tener conocimiento formal del acuerdo de liquidación, con base en lo que califica de meros intentos de notificación de la misma, «que resultaron infructuosos por motivos ajenos a la inspección», concluye que no se aprecia «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 RGIT, «que requiere que exista una interrupción de las actuaciones superior a seis meses, injustificada y no imputable al contribuyente» (FD Tercero).

Y nuestra sentencia de 23 de febrero de 2012 declara que la «calificación como intentos» de notificación del acuerdo de liquidación, a los efectuados antes de que transcurrieran 12 meses desde el inicio del procedimiento inspector («cuya perfecta consumación no había tenido lugar hasta la notificación realizada» vencido ya dicho plazo), «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». «No se trata, en consecuencia - dijimos-, de determinar el alcance que como eventual notificación perfecta pudieran tener los intentos a los que se refiere este proceso, sino de determinar, como hicimos en las dos sentencias mencionadas, que no permaneciendo inactiva la Administración, en cuanto que procedió a realizarlas, no cabe hablar de la inactividad de la que se le acusa ni por eso el motivo puede ser estimado ni por las mismas razones cabe estimar el segundo» (FD Tercero).

QUINTO.- Una vez comprobado que concurren los requisitos del art. 96.1 LJCA, debemos decidir qué doctrina es la correcta. En particular, es preciso que dilucidemos si, como mantienen las resoluciones judiciales de contraste, los meros intentos de notificación del acuerdo de liquidación tienen eficacia en orden a impedir la paralización injustificada del procedimiento inspector a la que alude el art. 150.2 LGT, o si, por el contrario, como defiende la sentencia impugnada, únicamente tienen ese efecto las actuaciones inspectoras llevadas a cabo «con conocimiento formal del interesado».

Y adelantamos ya que la doctrina correcta es la que reflejan las sentencias de contraste, por las razones que exponemos a continuación.

El Tribunal Superior de Justicia de Aragón fundamenta su tesis exclusivamente en la dicción del art. 150.2.a) LGT, que dispone que, en los supuestos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, «se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada». En particular, entiende que los intentos de notificación de la liquidación a Promociones Zaracosta, S.L. «son ineficaces a los efectos que aquí interesan, puesto que con los



mismos los interesados no tuvieron "conocimiento formal" de las liquidaciones, conocimiento formal que solo se produjo» una vez «trascurridos más de seis meses desde el último trámite computable del procedimiento, por lo que dicho transcurso de seis meses conllevó el efecto previsto en el artículo 150.2, esto es, que no pueda estimarse interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas» (FD Cuarto).

También la resolución del TEAR de Aragón de 26 de junio de 2014, que confirma la sentencia impugnada, declara que «ninguno de los intentos de notificación fue realizado válidamente, esto es, con conocimiento formal del interesado, por lo que no tuvieron eficacia interruptiva del plazo de prescripción». «Producida por consiguiente la paralización injustificada de las actuaciones por más de seis meses desde la presentación de alegaciones por el interesado, sin que se hubiera realizado ninguna actuación inspectora con conocimiento formal del interesado y con virtualidad interruptiva hasta la fecha en que se notificó la liquidación definitiva, de acuerdo con la previsión normativa del artículo 150.2.a) las actuaciones inspectoras realizadas anteriormente perdieron su efecto interruptivo de la prescripción» (FD Cuarto).

Mayor esfuerzo argumental muestra la representación procesal de Promociones Zaracosta, S.L., quien, además de al referido art. 150.2 LGT, alude al art. 68.1.a) LGT, y, por lo que ahora importa, esgrime los siguientes razonamientos:

(1) En primer lugar, que cuando la Administración tributaria «ajusta plenamente a la legislación vigente sus actuaciones notificadoras, siendo únicamente la rebeldía del destinatario» la «que impide la efectiva notificación de las liquidaciones», «las mismas tienen pleno efecto interruptor de plazos, equipar[á]ndo[se] los intentos de notificación al "conocimiento formal" a que obliga» el art. 150.2 LGT (págs. 6-7 de su escrito de oposición).

(2) En segundo lugar, que de admitirse «que el plazo de interrupción injustificada de 6 meses por la Administración» tributaria que establece el citado art. 150.2 LGT «puede interrumpirse por cualquier actuación "interna" de la misma, aunque el administrado no tenga conocimiento de ella», «se estaría vaciando de contenido lo dispuesto en la norma legal (y por añadidura también en contenido del artículo 68.1.a) LGT), que precisamente exigen el conocimiento externo del actuar administrativo, para que quede fiscalizado, en evitación de situaciones abusivas y arbitrarias encaminadas a impedir de forma sencilla el transcurso de los seis meses de inactividad» (pág. 8).

(3) Finalmente, que no resulta de aplicación el art. 104.2 LGT, «que se refiere al plazo legal para notificar resoluciones administrativas», dado que en el art. 150.2 LGT «se regula como norma especial el plazo legal de duración de un procedimiento inspector», resultando «totalmente contradictorio premiar la negligente actuación administrativa en dichos intentos con el beneficio interpretativo del artículo 150.2 en el sentido de pasar por alto el requisito expreso del conocimiento formal de los mismos por el contribuyente» (págs. 8-9). Esta tesis es compartida por el TEAR de Aragón, que ha mantenido, si bien en una decisión diferente a la confirmada por la sentencia impugnada (concretamente, en la resolución de 29 de abril de 2015), que la aplicación del art. 104.2 LGT se circunscribe a aquellos procedimientos en los que existe la figura de la caducidad, no siendo el caso del procedimiento de inspección.

SEXTO.- En su redacción aplicable al caso de autos, los preceptos concernidos, en los apartados y párrafos objeto de debate, disponían lo que a continuación transcribimos:

Artículo 68 LGT

«1. 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.»

Artículo 104 LGT

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

Artículo 150 LGT

«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 entenderá 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.»

Artículo 184 RD 1065/2007

« 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».

Pues bien, a la luz de estos preceptos, no podemos compartir los argumentos de la sentencia impugnada y de la representación procesal de Promociones Zaracosta, S.L., expuestos más arriba. A explicar porqué dedicamos el siguiente fundamento jurídico.

SÉPTIMO.- Como puede apreciarse, en definitiva, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón aquí cuestionada, la resolución del TEAR que confirma y la representación de Promociones Zaracosta, S.L., con fundamento en la dicción del art. 150.2 LGT, vienen a asimilar los requisitos para el cese de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras con los de la interrupción de la prescripción: la ejecución de actos con conocimiento formal del interesado.

La mera lectura del citado art. 150.2 LGT, sin embargo, pone de manifiesto que el precepto establece tres previsiones. En primer lugar, que existirá una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en aquellos supuestos en los que (i) no se haya realizado "actuación alguna" durante el plazo de 6 meses (ii) por "causas no imputables al obligado tributario". En segundo lugar, que cuando se produzca en ese lapso temporal esa ausencia de toda actuación administrativa por causas ajenas al contribuyente, «[n]o se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada». Y, en tercer lugar, que, una vez producida la interrupción injustificada por la causa prevista en la Ley, esto es, el transcurso de 6 meses sin ninguna actuación de la Administración por exclusiva responsabilidad de ésta, se entenderá «interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada».

El precepto, pues, establece, en el seno del procedimiento inspector, un supuesto de hecho (la interrupción injustificada de actuaciones), un efecto anudado al mismo (las actuaciones producidas hasta la interrupción injustificada no interrumpen la prescripción), y el modo de detener, eventualmente (si no se ha producido ya la prescripción) ese efecto (tras la interrupción injustificada, reanudar las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario).

Lógicamente, lo primero que debemos determinar es qué circunstancias producen el presupuesto de hecho. La norma requiere que la Administración no haya realizado "actuación alguna" durante el plazo de 6 meses por causas no atribuibles al obligado tributario. Y pusimos de relieve en nuestra sentencia de 23 de febrero de 2012 que de lo que se trata es de acreditar «que la Administración no permaneció inactiva». Pues bien, sin necesidad de hacer ahora más precisiones, parece evidente que, para evitar la existencia de interrupción injustificada, el art. 150.2 LGT está reclamando actuaciones encaminadas efectivamente a hacer avanzar el procedimiento inspector (respecto de los conceptos tributarios y períodos objeto de comprobación e investigación), válidas (esto es, llevadas a cabo conforme a Derecho) y que consten en el expediente.

Sin embargo, dicho precepto no exige que la actuación administrativa sea realizada con conocimiento formal del interesado. Tampoco el art. 184.6 del RD 1065/2007, que señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 LGT se iniciará de nuevo por la realización de «cualquier actuación» respecto de alguna de las obligaciones tributarias o períodos objeto del procedimiento.

Ni ese requisito se reclama, ni en la norma legal ni en la reglamentaria, para evitar la interrupción injustificada de actuaciones, ni resulta congruente con la regulación de determinadas actuaciones inspectoras, como los



requerimientos de información a terceros, para las que no se exige comunicación previa al obligado tributario (art. 57.1 RD 1065/2007).

A este respecto, hay que diferenciar entre las actuaciones susceptibles de evitar la interrupción injustificada del procedimiento y aquellas otras que resultan eficaces para interrumpir la prescripción. Así, mientras que para el primer cometido el art. 150.2 LGT únicamente reclama cualquier actuación (obviamente, con los requisitos antes enunciados), para el segundo, el apartado a) del mencionado precepto exige una actuación realizada con conocimiento formal del interesado, lo que cohonesta perfectamente con el art. 68.1 LGT , que establece que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe 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».

Dicho de otro modo, el art. 150.2 LGT regula los efectos de dos situaciones diferentes que son consecutivas en el tiempo. Por un lado, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras porque la Administración no ha practicado, durante más de 6 meses, actuación alguna, lo que determina que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada. Y, por otro lado, una vez producida la interrupción injustificada, con los efectos que lleva aparejada, la reanudación de las actuaciones tras dicha circunstancia, reanudación que, para que produzca los efectos interruptivos de la prescripción desaparecidos con la interrupción injustificada, debe producirse mediante actuaciones realizadas con conocimiento formal del interesado [sentencias de este Tribunal de 1 de septiembre de 2017 (rec. cas. núm. 1486/2016), FD Quinto ; de 24 de marzo de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 231/2016), FD Quinto; y las que en ellas se citan].

La tesis de la sentencia impugnada y de la representación de Promociones Zaracosta, S.L., viene a situar el *dies ad quem* de la paralización del procedimiento a que se refiere el art. 150.2 LGT en la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado. Pero, como acertadamente expresa la resolución del TEAC de 7 de julio de 2016, citada por la recurrente, que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (R.G. 919/2016), la letra a) de ese artículo «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» (FD Quinto).

OCTAVO.- Los anteriores razonamientos deben conducir a estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Autónoma de Aragón.

En efecto, no es objeto de discusión que entre la presentación de alegaciones al acta (el 26 de febrero de 2010) y la notificación efectiva de la liquidación tributaria (el 14 de septiembre de 2010) transcurrieron más de 6 meses.

Pero también es cierto que antes de que transcurriera dicho plazo, concretamente, el 6 de agosto de 2010, existieron dos intentos de notificación del acuerdo de liquidación y de la sanción.

Ya hemos dicho que las intervenciones útiles para evitar la interrupción injustificada de las actuaciones tienen que constar en el expediente, ser válidas e ir orientadas a que el procedimiento inspector avance. Pues bien, es pacífico que los dos intentos de notificación figuran en el expediente y que tenían como propósito avanzar en el procedimiento (de hecho, iban encaminados a concluirlo). Pero la representación de Promociones Zaracosta, S.L., pone en duda que fueran válidos, el primero, porque se habría llevado a efecto en un domicilio de la sociedad incorrecto, y el segundo, en tanto que se habría practicado sin tener en cuenta las previsiones que establece la Ley para el segundo intento de notificación.

Ese alegato, sin embargo, no puede ser aceptado. De hecho, ni siquiera puede afirmarse que la sentencia de instancia lo acepte plenamente. Es cierto que el TEAR de Aragón parece poner en cuestión que el primer intento de notificación se llevara a cabo en el domicilio de la entidad inspeccionada al señalar que «la causa de la devolución (nave semiabandonada en la que no constan rótulos o indicaciones) pudiera inducir a que, como señala la reclamante, se intentó la notificación en una localización inadecuada», ya que «todas las notificaciones realizadas durante el procedimiento inspector en aquella dirección si pudieron ser realizadas». No obstante, no es más rotundo porque carga las tintas sobre el segundo, que considera inválido porque «no se efectuó en un día distinto a aquél en que se llevó a cabo el primer intento de notificación» (FD Cuarto).

Y lo mismo hace el Tribunal Superior de Justicia de Aragón que, sin hacer referencia alguna a las razones por las que el primer intento no fue válido, se limita a decir que nos «hallaríamos ante un único intento de notificación que no puede considerarse segundo intento», porque no cumplió con los requisitos del art. 59 de la Ley 30/1992 , en la medida en que se realizó el mismo día y en un domicilio diferente del primero, «por lo



que no se cumplirían los presupuestos de los arts. 104.2 LGT y 58.4 de la Ley 30/1992 para considerar, en su conjunto, válidamente practicada la notificación».

No obstante, la circunstancia de que, conforme a la Ley, no pueda catalogarse como "segundo" intento, y que, por ende, no quepa entender válidamente efectuada la notificación «en su conjunto» (lo que desautorizaría la notificación por comparecencia), no significa que, aisladamente considerada, no sea una actuación administrativa válida, que bien podría calificarse de primer intento, en la medida en que no está en tela de juicio que fue practicado por personal competente (funcionarios de la Inspección) y en el domicilio señalado para notificaciones por el representante autorizado de la entidad Promociones Zaracosta, S.L., de acuerdo con la normativa vigente.

La representación de dicha sociedad apunta a que solo dos intentos válidamente ejecutados son equiparables a la notificación con conocimiento formal a que obligaría el art. 150.2 LGT, y que no resulta aplicable el art. 104.2 LGT, dado que el art. 150.2 «regula como norma especial el plazo legal de duración de un procedimiento inspector», y porque resulta «totalmente contradictorio premiar la negligente actuación administrativa» con el beneficio «de pasar por alto el requisito expreso del conocimiento formal» que reclama el precepto.

Pero ni, como hemos explicado, el art. 150.2 LGT exige que el conocimiento formal de la actuación administrativa por el interesado para impedir la interrupción injustificada, ni se explica porqué dos intentos válidamente practicados equivaldrían a esa comunicación formal, ni, en fin, es cierto que el art. 104.2 LGT no resulte aplicable al procedimiento inspector en general, o que no haya de tenerse en cuenta para interpretar el verdadero significado del art. 150.2 LGT, por varias razones.

De un lado, resulta obvio que el art. 104.2 LGT es aplicable a las actuaciones inspectoras, en primer lugar, porque el precepto está ubicado en la LGT dentro del Capítulo II («Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios») del Título III («La aplicación de los tributos»), que establece disposiciones que también son aplicables al procedimiento inspector; en segundo lugar, porque el propio art. 104 LGT viene a abarcar tanto a los procedimientos en los que el vencimiento del plazo máximo de resolución supone la caducidad como a los que no (como el procedimiento inspector), al señalar, en su apartado 4, que «[e]n 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»; y, en tercer lugar porque el art. 150.1, párrafo primero, LGT, en la redacción vigente en el momento de autos, señala que «[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».

Y, de otro lado, aunque, ciertamente, el art. 104.2 LGT no se refiere a la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras, sino que se limita a regular la eficacia de un único intento de notificación a «los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos», sin embargo, dicho precepto tiene un valor incuestionable para interpretar el alcance del art. 150.2 LGT (interpretación sistemática). Y es que, como con razón señala la resolución del TEAC de 7 de julio de 2016, antes citada, resultaría contradictorio reconocer que la norma dispone que un solo intento de notificación de la liquidación es suficiente para entender que la Administración ha cumplido con su obligación de resolver el procedimiento inspector dentro del plazo, y, al mismo tiempo, interpretar que ese intento supone inactividad de la Inspección, sancionable con los efectos de una interrupción injustificada de las actuaciones.

En definitiva, el intento de notificación en el domicilio del representante legal de Promociones Zaracosta, S.L., no volvió a interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en la medida en que no existió ninguna «acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario» [art. 68.1.a) LGT]. Y, desde luego, no pudo haberse adjetivado como "segundo" intento a los efectos de poder acudir a la notificación por comparecencia, porque, abstracción hecha de la validez del primer intento, no cumplía con los requisitos establecidos en la norma para ser calificado como tal (arts. 109 y 112 de la LGT, y art. 59.2 de la Ley 30/1992). Pero sin duda fue una actuación válida, encaminada a concluir el procedimiento y recogida en el expediente, y, como tal, eficaz para impedir que se produjera una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras y, por ende, que tuviera lugar la prescripción que estimó la sentencia impugnada, por lo que, como anticipamos, el recurso contencioso-administrativo debe ser estimado.

NOVENO.- En atención a lo razonado en los anteriores fundamentos, procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto y, por tanto, estimar el recurso contencioso-administrativo promovido por el letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, lo que comporta la declaración de nulidad de la resolución del TEAR de Aragón impugnada, todo ello sin imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en este recurso.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3234/2016, promovido por el letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón contra la sentencia de fecha 15 de junio de 2016, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 364/2014, sentencia que se casa y anula.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 26 de junio de 2014, con la consiguiente anulación de dicha resolución, en cuanto declara la prescripción del derecho a practicar la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y anula la sanción impuesta, y ordenar retrotraer las actuaciones al momento anterior a su pronunciamiento, para que el citado Tribunal dicte otra resolución en la que se manifieste sobre las demás alegaciones de Promociones Zaracosta, S.L. sobre la liquidación y la sanción, a las que no se dio respuesta en las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 (acumuladas).

3.- No hacer imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en el recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.