

## ¿ES APLICABLE EL MODO DE NOTIFICACIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 104.2 DE LA LGT A LA PUESTA EN CONOCIMIENTO DEL ACUERDO DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA?

**Análisis de la STS de 9 de marzo de 2016, rec. núm. 2307/2014**

**Alfonso Sanz Clavijo**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Cádiz*

### 1. SUPUESTO DE HECHO

Presentadas en plazo las pertinentes autoliquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se iniciaron actuaciones de comprobación que finalizaron con la práctica de liquidaciones, las cuales fueron notificadas en fecha 13 de mayo de 2008.

Con base en la regularización propuesta con las anteriores liquidaciones, en fecha 11 de julio de 2008 se adoptaron acuerdos de inicio de procedimiento sancionador en materia tributaria (PST), que se intentaron notificar en diversas ocasiones, infructuosamente, en fecha 29 de julio de 2008 y 11 de agosto de 2008, siendo efectivamente puestos en conocimiento de los herederos los días 18 de agosto de 2008 y 1 de septiembre de 2008, una vez transcurridos más de tres meses desde la notificación de la liquidación. Los acuerdos de imposición de sanción fueron notificados ya en el mes de enero de 2009.

Contra unos y otros actos, los de liquidación y los de imposición de sanción, fueron interpuestas sendas reclamaciones económico-administrativas, las cuales fueron acumuladas y resueltas por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que, en lo que al PST se refiere, estimó las reclamaciones interpuestas por los contribuyentes entendiendo, *grosso modo*, que los acuerdos de inicio de los PST eran contrarios a derecho en la medida en que fueron notificados una vez transcurridos tres meses desde la puesta en conocimiento de las liquidaciones, contrariando así lo dispuesto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria (LGT) («Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia [...] de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución»).

Contra la referida Resolución del TEAC de 24 de febrero de 2011 interpuso la Administración tributaria autonómica recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de abril de 2014 (NFJ062305), en cuyo fundamento de derecho sexto se viene a sostener que a la práctica de la notificación del acuerdo de

inicio del PST no es aplicable el artículo 104.2 de la LGT («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»), ya que «la precisión efectuada por el artículo 208.4 de la LGT ("La práctica de notificaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria se efectuará de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley") dada su especialidad no permite acudir a la aplicación del artículo 104 comprendido en la subsección 3.ª de la sección 1.ª del capítulo dos de la ley». Consecuencia de lo anterior, señala el Alto Tribunal madrileño, siguiendo al TEAC, que la Administración tributaria autonómica debió entonces recurrir a la notificación por comparecencia (art. 112 LGT), actuación administrativa que no tuvo lugar y que conlleva, por tanto, que las notificaciones de los acuerdos de inicio de los PST se tuvieran por producidas en fecha 18 de agosto de 2008 y 1 de septiembre de 2008 respectivamente, «no resultando ya posible la incoación del procedimiento sancionador a tenor de lo dispuesto en el artículo 209 de la LGT».

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En la sentencia en comentario el Tribunal Supremo va a pronunciarse sobre la posibilidad de aplicar o no el artículo 104.2 de la LGT transcrito a la notificación del acuerdo de inicio del PST, cuestión de derecho aplicable cuya respuesta, lejos de resultar sencilla, va a complicarse por un complicado juego de remisiones normativas que se verá.

Para ello, y atendiendo a los antecedentes fácticos traídos a colación, comienza el Alto Tribunal reiterando que existe conformidad de las partes en cuanto a que la notificación de la liquidación derivada de las actuaciones de comprobación tuvo lugar en fecha 13 de mayo de 2008, de manera que, aplicando lo dispuesto en el artículo 209.2 de la LGT, no resultaría posible la iniciación del PST más allá, *rectius*, del 13 de agosto de 2008, una vez transcurridos tres meses desde la puesta en conocimiento de la liquidación.

En este punto surgen las discrepancias de la Administración tributaria recurrente con la sentencia de la instancia y con la Resolución del TEAC de 24 de febrero de 2011, pues la primera, subrayando que existió un primer intento infructuoso de notificación del acuerdo de inicio del PST en fecha 29 de julio de 2008, entiende que ya entonces debería considerarse iniciado tal expediente de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 104.2 de la LGT, disposición cuya aplicación a estas actuaciones no debiera obstar, como hizo la sentencia de la instancia, atendiendo a la literalidad del artículo 208.4 de la LGT, pues, según la representación de la Comunidad Autónoma de Madrid, esa es una interpretación rigorista del último de los mandatos mencionados que infringiría el propio artículo 104.2 de la LGT, ya que, al ser esta una norma común a todos los procedimientos tributarios por su ubicación sistemática dentro de la LGT, «nada impide su aplicación a los efectos de los plazos establecidos en el procedimiento sancionador».

Como sucediera en la sentencia de instancia, el Tribunal Supremo, en este caso, va a rechazar la tesis de la Administración tributaria autonómica y, alineándose con la representación de

los contribuyentes y del Estado, puntualiza en primer lugar que el PST no es un procedimiento tributario *stricto sensu*, razón por la cual no aplica *per se* las disposiciones, como el artículo 104.2 de la LGT, que ese cuerpo legal dedica a los procedimientos tributarios.

Sentado lo anterior, el Alto Tribunal continúa su razonamiento al respecto y, de forma más precisa, señala que el procedimiento sancionador se regula fundamentalmente en el título IV de la LGT, aunque, a efectos de la práctica de notificaciones, el artículo 208.4 de la LGT, que forma parte de este título IV de la LGT, se remita a la sección 3.ª del capítulo II del título III de la LGT (arts. 109 a 112 LGT).

Así, atendiendo a los términos del artículo 208.4 de la LGT, resulta evidente, según el Tribunal Supremo, «que la regulación del procedimiento sancionador no hace remisión alguna al artículo 104.2 de la LGT», conclusión que argumenta *a fortiori* destacando que, cuando el legislador entiende que se emplee tal precepto, lo evidencia de manera expresa como hace en el artículo 211.2 de la LGT, precepto relativo al plazo para la terminación del PST («El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento») y que, en referencia a la notificación de la resolución del expediente, advierte «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».

Finalmente, concluye su razonamiento el Alto Tribunal con una reflexión acerca de la finalidad del artículo 104.2 de la LGT, advirtiendo que «tampoco estamos ante el caso que contempla el artículo 104.2, referido a la notificación de la resolución, "a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos", (al igual que sucede respecto del art. 58.4 de la Ley 30/1992 [...] que se refiere, no al inicio de los procedimientos, sino respecto del plazo máximo de duración de los procedimientos) supuesto de todo punto distinto al que se enjuicia en el presente, la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador tributario».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

En la sentencia en comentario se pronuncia el Tribunal Supremo sobre si es aplicable o no a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST la especial forma de notificación contenida en el artículo 104.2 de la LGT a los solos efectos del entender cumplido el deber de resolver y notificar en plazo que incumbe a la Administración tributaria.

Frente a la parca solución que da el Alto Tribunal, entendemos que para analizar esta cuestión con la debida profundidad es necesario ocuparse de los siguientes aspectos: A) *Quid iuris?* La (compleja) determinación del derecho aplicable a la notificación del acuerdo de inicio del PST desde la perspectiva de la obligación de resolver y notificar. B) La aplicación de la notificación a los solos efectos de la obligación de resolver y notificar como norma integrante del régimen de

notificaciones. C) La aplicación de la notificación a los solos efectos de la obligación de resolver y notificar como norma integrante de la regulación de tal deber en el procedimiento. D) Conclusión.

## A) QUID IURIS? LA (COMPLEJA) DETERMINACIÓN DEL DERECHO APLICABLE A LA NOTIFICACIÓN DEL ACUERDO DE INICIO DEL PST DESDE LA PERSPECTIVA DE LA OBLIGACIÓN DE RESOLVER Y NOTIFICAR

Desde la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente, y de su desarrollo reglamentario, el PST –cuando deriva de actuaciones de comprobación e investigación previas– ha conocido de una particularidad no muy común en los expedientes administrativos: la limitación temporal para su incoación so pena de no poder iniciarse el mismo una vez transcurrido un determinado plazo. De esta forma, el PST se ve sometido a plazos perentorios sea para su iniciación que para su terminación *ex* artículos 209.2 y 211.2 y 4 de la LGT («El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento [...] Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador») respectivamente.

Dicho lo anterior, uno y otro plazo –que determinan la caducidad, no tanto del PST, sino, en su caso, de la potestad administrativa para incoarlo– no tienen idéntica naturaleza, pues mientras que el plazo para la terminación previsto en el artículo 211.2 de la LGT es un plazo para resolver y notificar *stricto sensu* y aplica, por lo tanto, la regulación de esta obligación en el procedimiento contenida en la LPAC (Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) *ex* artículo 207 letra b) de la LGT, el plazo para la iniciación contemplado en el artículo 209.2 de la LGT difícilmente puede reputarse como tal, como un plazo para resolver y notificar –¡pues aún no se ha incoado el procedimiento en el cual hacerlo!–, y, en consecuencia, es dudoso que al mismo pueda extenderse la regulación de este deber.

En todo caso, esa menos exigente notificación personal, «a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos», contemplada en el artículo 40.4 de la LPAC (sucesor del art. 58.4 de la Ley 30/1992) y en el artículo 104.2 de la LGT, es de aplicación, sin duda, en relación con la notificación de la resolución del PST atendiendo a lo dispuesto al párrafo primero *in fine* del artículo 211.2 de la LGT antes transcrito. En coherencia con lo dicho en párrafo anterior, más dudosa resulta la aplicación de esa menos exigente notificación personal respecto a la notificación del acuerdo de inicio del PST derivado de previas actuaciones de comprobación e investigación.

No obstante, debe subrayarse que esa menos exigente notificación personal a los solos efectos de la obligación de resolver y notificar no tiene la misma ubicación sistemática dentro de la LPAC y de la LGT, pues mientras que la Ley de procedimiento administrativo la regula en el artículo 40 de la LPAC entre las disposiciones dedicadas a la notificación, la LGT la ordena entre las normas relativas a la obligación de resolver y notificar. Esta disparidad entre uno y otro cuerpo legal determina la necesidad de distinguir diferentes supuestos de aplicación de esta especialidad

en la notificación al acuerdo de inicio del PST, según se considere que la misma forma parte del régimen de notificaciones o del régimen del deber de resolver y notificar.

## B) LA APLICACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN A LOS SOLOS EFECTOS DE LA OBLIGACIÓN DE RESOLVER Y NOTIFICAR COMO NORMA INTEGRANTE DEL RÉGIMEN DE NOTIFICACIONES

Atendiendo a los razonamientos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2016 (NFJ062304), podría decirse que el Alto Tribunal resuelve la *litis* considerando el mandato del artículo 104.2 de la LGT, fundamentalmente, como una norma integrante del régimen de notificaciones; en este sentido, como se ha dicho, subraya que el título IV de la LGT no se remite a efectos de notificaciones al artículo 104.2 de la LGT, sino, *ex* artículo 208.4 de la LGT, a los artículos 109 a 112 del mismo cuerpo legal [«la regulación del procedimiento sancionador no hace remisión alguna al artículo 104.2 de la LGT, excepto en el artículo citado (art. 211.2 LGT), sino a efectos de llevar a efecto las notificaciones dentro del procedimiento sancionador a los arts. 109 a 112 de la LGT»].

Pues bien, siendo cierta, mas no completa, la posición del Tribunal Supremo en este sentido, no lo es menos que la primera de las últimas disposiciones mencionadas, el artículo 109 de la LGT, remite a la norma administrativa general, excepción de «las especialidades establecidas en esta sección», a efectos del régimen de las notificaciones, remisión de la remisión que determinaría, no sin cierta afectación de la seguridad jurídica consecuencia de estos complicados juegos de remisiones normativas, la aplicación del artículo 40 y siguientes de la LPAC a las notificaciones que hayan de practicarse en el PST. O con otras palabras, en este expediente en materia tributaria podría emplearse esa menos exigente notificación personal al solo propósito del deber de resolver y notificar, no por la vía del artículo 104.2 de la LGT, sino por aplicación del equivalente artículo 40.4 de la LPAC por reenvío a esta norma desde el artículo 109 de la LGT, al que se remite a su vez el artículo 208.4 de la LGT.

Aceptándose lo anterior, no podría entonces obstar esta aplicación supletoria del artículo 40.4 de la LPAC al PST aduciendo el particularismo de lo fiscal; quiere decirse, la disposición adicional primera de la LPAC, heredera de la otrora litigiosa disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, no ha recogido de su predecesora aquel párrafo incluido en la reforma del año 1999 que reforzaba tal particularismo y en virtud del cual «En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento [...] serán los previstos en la normativa tributaria», al contrario, en referencia al PST acepta la supletoriedad plena de la LPAC y sienta en la letra c) de su apartado segundo que «Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta ley: [...] c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera».

A modo de conclusión de todo lo dicho, aun siendo cierto como subraya el Tribunal Supremo «que la regulación del procedimiento sancionador no hace remisión alguna al art. 104.2 de la LGT», si se acepta que las disposiciones que regulan la referida menos exigente notificación personal constituyen una norma integrante del régimen de notificaciones, resultaría aplicable entonces a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST tal forma de notificación vía artículo 40.4 de la LPAC.

### C) LA APLICACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN A LOS SOLOS EFECTOS DE LA OBLIGACIÓN DE RESOLVER Y NOTIFICAR COMO NORMA INTEGRANTE DE LA REGULACIÓN DE TAL DEBER EN EL PROCEDIMIENTO

Distinta conclusión se alcanza en cambio si se considera que la forma de notificación que se regula en el artículo 104.2 de la LGT y en el artículo 40.4 de la LPAC es una norma que integra el régimen de la obligación de resolver y notificar, consideración coherente con la ubicación de esta disposición en la LGT y que, en cierta medida, parece observar el Alto Tribunal cuando, argumentando *a fortiori*, rechaza la aplicación de la misma, del artículo 104.2 de la LGT, a la notificación del acuerdo de inicio del PST aduciendo, como ya se ha reflejado, que «tampoco estamos ante el caso que contempla el artículo 104.2, referido a la notificación de la resolución, "a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos"».

Para poder aplicar la regulación del deber de resolver y notificar a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST existe una primera salvedad. A saber, formalmente no es posible hacer valer en el mencionado expediente –que no puede reputarse como un procedimiento de aplicación de los tributos *ex art.* 83.1 y 3 LGT– la regulación del deber de resolver y notificar contenida los artículos 103 y 104 de la LGT (ubicados en el título II LGT, sobre «La aplicación de los tributos») pues, ciertamente, el título IV de la LGT no contiene más reenvíos al título II de la LGT que los contenidos respectivamente en el artículo 208.4 de la LGT, ya visto, y en el artículo 210.1 de la LGT, que se remite al artículo 99 de la LGT relativo a especialidades en la tramitación de actuaciones y procedimientos tributarios, no en la resolución de los mismos. De esta forma, el artículo 104.2 de la LGT, que forma parte del referido título II de la LGT, no resulta aplicable al aspecto que ocupa del PST.

Por lo tanto, la regulación del deber de resolver y notificar que ordena este expediente sería, *ex artículo* 207 letra b) de la LGT nuevamente, la contenida con carácter general en los artículos 21 a 25 de la LPAC, pues, a diferencia de la Ley 30/1992, en la Ley 39/2015 no existe una regulación específica del procedimiento sancionador.

Siendo evidente que el artículo 40.4 de la LPAC no se encuentra entre estos preceptos, ni aun aceptando (a efectos dialécticos) que esa norma formarse parte de la regulación de la obligación de resolver y notificar puede aplicarse esta a la notificación del acuerdo de inicio del PST, pues, atendiendo a su literalidad («a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos»), la misma está ideada para facilitar a las Administraciones públicas la notificación, no de cualquier acto, sino de la resolución con la que se satisface el deber de resolver y notificar; o en acertadas palabras del Tribunal Supremo respecto a su predecesor el artículo 58.4 de la Ley 30/1992, «que se refiere, no al inicio de los procedimientos, sino respecto del plazo máximo de duración de los procedimientos) supuesto de todo punto distinto al que se enjuicia en el presente, la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador tributario».

En este sentido, debe aceptarse que la sujeción a término de un trámite anterior al procedimiento es una garantista e innovadora opción de la normativa tributaria que queda extramuros

de la regulación del deber de resolver y notificar contenida en la LPAC, siendo ejemplo en este sentido el aún vigente Reglamento de procedimiento sancionador (aprobado por RD 1398/1993, de 4 de agosto), en cuyo artículo 12 se contempla la realización de las denominadas actuaciones previas, las cuales quedan fuera del plazo para resolver y notificar como denunció la doctrina administrativista. Esta circunstancia no es sino un ejemplo más de los problemas que surgen consecuencia de las remisiones a la normativa administrativa existentes en la regulación del PST.

Teniendo en cuenta lo dicho, debe concluirse que la menos exigente notificación a los solos efectos del deber de resolver y notificar no es empleable en la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST, pues ni el artículo 104.2 de la LGT ni el artículo 40.4 de la LPAC son aplicables en este expediente si se considera que forman parte de la regulación de tal obligación en el procedimiento.

## D) CONCLUSIÓN

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2016 (NFJ062304) soluciona la espino-sa cuestión planteada al inicio de este comentario crítico incurriendo, se cree, en una imprecisión.

Así es, a diferencia de lo que se sostiene en la sentencia en comentario, entendemos que sí es aplicable a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST esa menos exigente notificación a los solos efectos del deber de resolver y notificar regulada en el artículo 104.2 de la LGT, mas no por la vía de este precepto, sino completando la remisión contenida en el artículo 208.4 de la LGT cuyo reenvío comprende el artículo 109 de la LGT que, a su vez, se remite a estos efectos al artículo 40.4 de la LPAC, disposición equivalente al artículo 104.2 de la LGT y que hace *grosso modo* aplicable tal mandato a la notificación del acuerdo de inicio del PST.

Por esta razón, aun coincidiendo en el resultado, no podemos adherirnos al voto particular que formula el Excelentísimo Magistrado don Emilio Frías Ponce, quien alcanza idéntica conclusión, mas por la vía del propio artículo 104.2 de la LGT, aduciendo, tras evidenciar los esfuerzos de la Administración tributaria actuante en la práctica temporánea de la notificación del acuerdo de inicio del PST, que «Carece, por tanto, de sentido, a mi juicio, no aplicar al acuerdo de inicio del procedimiento, las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de la ley, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar en plazo».

Finalmente, el Tribunal Supremo quizá podría haber justificado el sentido contrario de su pronunciamiento motivando más extensamente la no aplicación de la menos exigente notificación a los solos efectos del deber de resolver y notificar en que las disposiciones que regulan la misma, el artículo 104.2 de la LGT y el artículo 40.4 de la LPAC, no son aplicables, por las razones antes aducidas, a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del PST.