

La ineficacia de la sorpresiva aparición *ex post* de notificaciones tributarias

La sorpresiva aparición en el expediente, completando éste, de una notificación antes inexistente no revitaliza ni rehabilita el efecto interruptivo de la prescripción de esa notificación.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

En anteriores publicaciones hemos abordado la cuestión relativa a la completación por la Administración tributaria de los expedientes en perjuicio de los contribuyentes al hacer aparecer pruebas antes inexistentes o, sencillamente, llevando a cabo una retroacción cuando no concurren los requisitos para ello de conformidad con el dictado de una resolución anulatoria previa. Uno de los supuestos

que resultan más controvertidos es, quizá, el relativo a la aparición sorpresiva de una notificación antes inexistente, una situación difícil de explicar a un contribuyente y que, a todas luces, constituye un manifiesto quebranto de la seguridad jurídica y del principio de buena administración (arts. 9.3 y 103.1 de la Constitución, respectivamente). Es un supuesto que plantea una enorme confrontación con los derechos del contribuyente, no sólo desde la

vertiente procedimental que venimos analizando, sino también desde la perspectiva de la prescripción del derecho a exigir la deuda. Éste es el caso de la sentencia objeto de comentario en este número, la dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 7 de abril del 2025.

El supuesto del que trata dicha sentencia es el habitual en estos casos, siendo los hechos, en síntesis, los siguientes:

- El contribuyente advirtió, a la vista de que sus cuentas bancarias estaban siendo embargadas (junio del 2017), que se seguían frente a él actuaciones de recaudación tributaria en vía ejecutiva, por lo que compareció ante la Administración tributaria para conocer el objeto de dichas actuaciones.
- En ese momento, se puso en su conocimiento que casi diez años antes se había seguido un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria frente a él por la vía del artículo 42.1a de la Ley General Tributaria y que había sido declarado responsable tributario en enero del 2008.
- Se le informó entonces de que, tras las correspondientes actuaciones frente al obligado principal, habría sido requerido de pago como responsable tributario en mayo del 2013 y de que, transcurrido el periodo voluntario de pago, se habían dictado las correspondientes providencias de apremio de las que traen causa los embargos en cuentas bancarias.
- A la vista de dichos embargos, el contribuyente reaccionó interponiendo en junio del 2017 una reclamación económico-administrativa frente a las referidas providencias de apremio, reclamación que

fue estimada mediante resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 26 de junio del 2019 por la inexistencia en el expediente de la notificación del requerimiento previo de pago que debía iniciar el periodo voluntario de ingreso, en aplicación del artículo 167.3c de la Ley General Tributaria (LGT).

La Administración tributaria, en ejecución de la citada resolución, acordó la anulación de las providencias de apremio, pero a continuación dictó nuevas providencias en sustitución de las anteriores, que se notificaron el 22 de enero del 2020. Ante estas nuevas providencias de apremio, el contribuyente interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana una reclamación económico-administrativa aduciendo la prescripción del derecho a exigir la deuda en cuestión (art. 66b LGT), toda vez que había transcurrido con creces dicho plazo de prescripción, pues en el plazo de los cuatro años anteriores a la notificación de dichas providencias de apremio no había tenido lugar ninguna actuación interruptiva de la prescripción — visto el contenido de la anterior resolución anulatoria del Tribunal Regional—.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana resolvió que, considerando que ahora sí constaba en el expediente la notificación de aquel requerimiento de pago (de mayo del 2013) que precedía a las providencias de apremio nuevamente dictadas, las primigenias providencias de apremio, las actuaciones ejecutivas desarrolladas durante años y los propios recursos del contribuyente frente a las primigenias providencias de apremio habrían interrumpido dicho plazo de prescripción, por lo que desestimó la reclamación. Esto es, la sorpresiva aparición

en el expediente de aquella notificación antes inexistente rehabilitaba de forma retroactiva el efecto interruptivo de la prescripción de todo lo actuado hasta la fecha.

Frente a dicha resolución desestimatoria interpuso el contribuyente un recurso contencioso-administrativo que fue estimado por la referida sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 7 de abril del 2025. La sentencia acoge los argumentos del recurrente en el siguiente sentido:

— En primer lugar, la Sala considera que el hecho de que en la reclamación frente a las nuevas providencias de apremio se incorpore al expediente la notificación del

con respecto a las nuevas providencias de apremio dictadas en sustitución de las anteriores. O, dicho de otro modo y válido para cualquier caso, habiéndose determinado en una resolución o sentencia firme la ausencia en el expediente de la notificación de la liquidación o del acto declarativo en cuestión, todo lo acaecido con posterioridad no habría interrumpido los plazos de prescripción, y esto no cambia por el hecho de que con posterioridad aparezca esa notificación.

— En segundo lugar, la Sala considera, como complemento de lo anterior, que *«la circunstancia de que aparezca la citada notificación en el procedimiento de impugnación de las nuevas providencias de apremio, que han sido notificadas en fecha 22 de enero del 2020, una vez ya transcurridos los cuatro años de prescripción sin que medie acto interruptivo alguno determina que deba considerarse prescrito el derecho de la Administración a exigir el pago de la*

La notificación inexistente no recupera su eficacia interruptiva de la prescripción cuando se incorpora ex post al expediente

requerimiento de pago que había dado lugar al dictado de las primigenias providencias de apremio no puede interrumpir la prescripción «ni producir efectos en relación [con] las providencias de apremio [...] que se dictan en sustitución de las primeras». Al respecto, la Sala recuerda el criterio del Tribunal Supremo y el suyo propio acerca de que, «habiéndose anulado la providencia de apremio por la inexistencia de notificación, los recursos frente [a] tal providencia no producen efectos interruptivos». Es decir, *la sorpresiva aparición en el expediente de una notificación antes inexistente no revitaliza ni rehabilita su efecto interruptivo de la prescripción*

deuda conforme lo establecido en el artículo 66 y 67 de la Ley General Tributaria al haber transcurrido cuatro años desde la finalización del plazo de pago en periodo voluntario». Esto es, la notificación en cuestión aparece siete años después de su supuesta práctica, no habiendo tenido constancia de ella el contribuyente en los cuatro años anteriores a la notificación de las nuevas providencias de apremio, por lo que, incluso atribuyendo eficacia interruptiva de la prescripción a aquella notificación (nunca a los actos posteriores), en todo caso se habría ganado la prescripción en un caso como el que nos ocupa.

En definitiva, la facultad de la Administración tributaria de completar un expediente administrativo debe analizarse de forma estricta, dada la evidente colisión de esa facultad administrativa con los derechos y garantías de los contribuyentes. A las cuestiones procedimentales comentadas en anteriores números (como la imposibilidad de completar un expediente incompleto por causas imputables

exclusivamente a la Administración) debemos añadir como consideración importante la cuestión de la prescripción indicada, y es que *la aparición posterior de la notificación de un acto administrativo que se había considerado previamente inexistente no permite recuperar retroactivamente la eficacia interruptiva de la prescripción del acto administrativo objeto de dicha notificación.*