



Roj: **STS 1049/2016 - ECLI:ES:TS:2016:1049**

Id Cendoj: **28079130022016100103**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/03/2016**

Nº de Recurso: **2307/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 9830/2014,**
STS 1049/2016

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de Marzo de dos mil dieciséis.

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 2307/2014, interpuesto por La Comunidad de Madrid, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia de 10 de abril de 2014, de la Sección Novena, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo núm. 855/2011 .

Han sido partes recurridas La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y D.ª Brigida y D. Benigno , representados por la procuradora Dña. Virginia Martín Bravo, bajo la dirección letrada de D.ª Clara Jiménez Jiménez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo n.º 855/2011, seguido en la Sección Novena, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 10 de abril de 2014 se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Que desestimando el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la comunidad de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de fecha 24 de febrero de 2011 recaída en las reclamaciones NUM000 y NUM001 debemos declarar, y declaramos la conformidad de la misma con el ordenamiento jurídico. Sin costas».

Esta sentencia fue notificada al Letrado de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid, en la representación que ostenta, el día 23 de abril de 2014.

SEGUNDO.- El Letrado de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid, en la representación que ostenta, presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 12 de mayo de 2014, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 14 de mayo de 2014, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- El Letrado de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid, en la representación que ostenta, parte recurrente, presentó con fecha 5 de septiembre de 2014, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de las normas



del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, concretamente, por infracción del artículo 104.2 de la Ley General Tributaria ; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «tenga por presentado este escrito con sus copias, se sirva admitirlo y tenga por formalizado recurso de casación contra la sentencia número 499 de 10 de abril de 2014, dictada por la Sección novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , dictando sentencia revocatoria de la misma».

CUARTO.- La Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, y D.^a Brigida y D. Benigno , representados por la procuradora Dña. Virginia Martín Bravo, comparecieron y se personaron, en concepto de partes recurridas.

QUINTO.- Por Providencia de fecha 23 de septiembre de 2014, la Sala Tercera -Sección Primera- dio traslado a las partes para alegaciones sobre la concurrencia de la posible causa de inadmisión del recurso relativa a la cuantía del mismo.

Y, por auto de fecha 13 de noviembre de 2014, la Sala acordó declarar la admisión del recurso en lo que se refiere a D. Benigno , y la inadmisión del mismo en lo que afecta a D.^a Brigida , con remisión de las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, la procuradora D.^a Virginia Martín Bravo, en nombre y representación de D. Benigno , y el Sr. Abogado del Estado, en representación de La Administración General del Estado, partes recurridas, presentaron con fechas 22 de enero y 5 de febrero de 2015, respectivamente, escritos de oposición al recurso, formulando la Procuradora D.^a Virginia Martín Bravo, los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es, el debate entre las partes se centra en determinar si el procedimiento **sancionador** se inició con la notificación del mismo a los Herederos, el 18 de agosto de 2008 y el 1 de septiembre de 2008 (una vez transcurrido el plazo de 3 meses desde la notificación de la liquidación) como defendiendo el TSJM, el TEAC, el Abogado del Estado y los herederos, o si, por el contrario, el mismo se inició con los intentos de notificación fallidos realizados con anterioridad al 13 de agosto de 2008, tal y como manifiesta la Administración de la Comunidad de Madrid, que defiende su postura alegando que, de ser aplicable el art. 104 de la LGT , el procedimiento **sancionador** debe entenderse iniciado con los intentos de notificación y no con la notificación efectiva. Apoya su criterio en que el referido artículo contiene normas generales que han de aplicarse a todos los procedimientos y en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 30 de mayo de 2002 (rec. 518/2001), que, según la Comunidad de Madrid, toma el criterio de las sentencias del Tribunal Constitucional n.º 133/1986 y n.º 188/1987, de 9 de octubre y 27 de noviembre, respectivamente. Por el contrario, a juicio de esta parte, consideramos que no puede admitirse el recurso de casación planteado por la Comunidad de Madrid, por los siguientes motivos: (i) Especialidad del procedimiento **sancionador** que impide acudir de manera automática a normas generales de los procedimientos. (ii) Remisión expresa realizada por el artículo 208.4 de la LGT a los artículos 109 a 112 de la misma. (iii) La Comunidad de Madrid pretende aplicar una norma que regula la duración de los procedimientos ya iniciados, pero que no regula el plazo para iniciar los mismos. (iv) El procedimiento que siguió la Administración de la Comunidad de Madrid en la práctica de la notificación de inicio del procedimiento **sancionador** fue incorrecto (burofax en lugar de publicación en el BOCAM). (v) Las sentencias invocadas analizan supuestos distintos al debatido en el caso de autos. (vi) De admitirse el criterio de la Administración de la Comunidad de Madrid se llegaría a supuestos de indefensión de los contribuyentes, vulnerándose los Derechos Fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico (art. 24.2 CE). Así pues, como conclusión, la vigente LGT regula expresamente el procedimiento y el plazo que tenía la Administración de la Comunidad de Madrid para haber iniciado el procedimiento **sancionador** frente a los contribuyentes. Sin embargo, la misma no sólo obvió el plazo y el procedimiento en el momento inicial, sino que tras indicarse por varios tribunales (TSJM y TEAC) que el citado procedimiento era incorrecto, ha continuado recurriendo en todas las instancias, aún en aquellos supuestos en los que no era posible (en un principio se demandó, también, a D.^a Brigida), lo que podría interpretarse como un excesivo afán recaudatorio con los consiguientes perjuicios causados, tanto, a los contribuyentes, como, el propio erario público. Es decir, a juicio de esta parte, la sentencia de instancia no ha infringido las normas del ordenamiento jurídico ni la jurisprudencia, actuando la Administración de la Comunidad de Madrid con un excesivo celo de sus intereses obviando los perjuicios que con ello podía causar; suplicando a la Sala «confirme el contenido de la sentencia dictada por la Ilma. Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid».

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, también formuló los argumentos que de contrario consideró convenientes a su derecho, esto es, el recurso se refiere exclusivamente a la sanción que la Administración de la Comunidad Autónoma impuso por el Impuesto sobre Sucesiones a causa del fallecimiento de D. Romualdo . El TEAC consideró que había decaído el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento **sancionador** de acuerdo con el art. 209.2 de la LGT en relación con los arts. 208.4 y 112 de la misma Ley. El TSJ confirmó



este pronunciamiento relativo a la sanción, para concluir que la precisión que efectúa el art. 208.4 de la LGT no permite acudir al art. 104.2 de la misma, sino que debió acudirse al procedimiento del art. 112, con la consiguiente publicación en el Boletín Oficial correspondiente; de donde había transcurrido el plazo de 3 meses desde la notificación de la liquidación hasta el inicio del procedimiento **sancionador**. Así pues, del conjunto de la regulación contenida en la LGT es claro que en el presente supuesto no es de aplicación el art. 104.2 de la misma. La aplicación de los tributos se regula en el Título III, cuyo primer artículo el 84, ya señala que tal aplicación de los tributos comprende la gestión, la inspección y la recaudación, pero no la imposición de sanciones. A su vez, el Capítulo 2 del Título III contiene unas normas comunes, entre las que se encuentran la de su Sección Tercera relativas a notificaciones, artículos 109 y siguientes. En otro Título diferente de la LGT, el Título IV, se regula la potestad sancionadora. Y es en este artículo 208.4 donde se dice que la práctica de las notificaciones en el procedimiento **sancionador** en materia tributaria «se efectuará de acuerdo con lo previsto en la Sección Tercera del Capítulo 2 del Título II de esta Ley ». Por tanto, hay una remisión expresa a dicho Capítulo y Sección del Título III, que se refiere a las notificaciones, no hay una remisión al art. 104, que está contenido en otra Sección, la Primera, del capítulo 2 del Título III, y que se refiere exclusivamente a los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos, no a los de imposición de sanciones. Por tanto, es correcto lo que consideró el TEAC corroborado por el Tribunal de instancia: en el presente supuesto es inaplicable el art. 104.2 de la LGT. Además, en el recurso se alega una sentencia del TSJ de Cantabria, lo cual no es admisible en vía casaciones, en la que sólo se alegaba la doctrina jurisprudencial emanada por el TS, y además del mismo orden jurisdiccional; suplicando a la Sala «dicte en su día sentencia declarando no haber lugar a casar la recurrida, todo ello con imposición de las costas procesales a la parte recurrente».

SÉPTIMO.- Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 23 de febrero de 2016, fecha en la que tuvo lugar el acto.

OCTAVO.- Con fecha 2 de marzo de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO - Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 10 de abril de 2014, desestimatoria del recurso contencioso administrativo interpuesto por la Comunidad Autónoma de Madrid contra la resolución del TEAC de 24 de febrero de 2011.

La única cuestión que plantea la parte recurrente se refiere al transcurso del plazo para el inicio del procedimiento **sancionador**. En lo que ahora interesa la sentencia de instancia recoge como hechos más significativos los siguientes:

<< a) Don Argimiro falleció en fecha 17 marzo 2004 habiendo otorgado testamento abierto en el que instituía heredero a su hijo don Benigno y reconocía a su esposa doña Brigida la cuota usufructuaria que legalmente le correspondía.

b) Tras las autoliquidaciones presentadas en plazo se iniciaron actuaciones gestoras para la regularización del impuesto dictándose finalmente las liquidaciones pertinentes que fueron notificados en fecha 13 mayo 2008.

c) Contra dichos acuerdos se interponen ante el TEAC reclamación económico -administrativa que es resuelta por la resolución que ahora se impugna.

d) Por otra parte el 11 julio 2008 se dictan los acuerdos administrativos de iniciación del procedimiento tributario **sancionador** consecuencia de la regularización practicada notificándose los acuerdos **sancionadores** en el mes de enero de 2009, interponiéndose por los interesados reclamación económico -administrativa ante el TEAC, acumulándose por este ambas reclamaciones que se resuelven como hemos dicho por la resolución que ahora se impugna.

... En lo referente al procedimiento **sancionador** que se impugna por los reclamantes por entender que había caducado el plazo para el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración, considera que ha decaído el derecho de la administración a iniciar el procedimiento **sancionador** de acuerdo con el artículo 209. 2 en relación con el artículo 208. 4 y 112 LGT dada la tardía notificación de los acuerdos de iniciación.

En lo referente a la caducidad del procedimiento **sancionador** debe tenerse en cuenta que existe conformidad entre las partes en cuanto a la notificación de la liquidación en fecha 13 mayo 2008 y en cuanto a lo dispuesto en el artículo 209 LGT en cuanto a la iniciación de oficio del procedimiento **sancionador** y a la imposibilidad de su inicio transcurridos tres meses desde la notificación de la liquidación.



La discrepancia que mantiene la Comunidad de Madrid con los razonamientos efectuados en la resolución del TEAC impugnada se concreta en entender que la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador se efectuó antes del transcurso de los tres meses en forma legal contrariamente a lo manifestado en dicha resolución.

Al respecto debe tenerse en cuenta que el artículo 208. 4 LGT dispone que "4. La práctica de notificaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria se efectuará de acuerdo con lo previsto en la sección 3ª del capítulo II del título III de esta ley". De acuerdo con tal previsión deberá acudirse a efectos de las notificaciones a lo dispuesto en los artículos 109 a 112 LGT precisando el artículo 110. 2 que. "En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin." y el artículo 112 dispone:

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el Boletín Oficial del Estado o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicta. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación en la sede electrónica o la publicación del anuncio en el correspondiente «Boletín Oficial». Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

SEXTO -Mantiene la parte actora que el artículo 208. 4 LGT se remite a la sección 3ª del capítulo 2 del título 3º de la Ley que se refiere a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos "lo que supone a nuestro entender que resultan de aplicación a efectos de los plazos establecidos en el procedimiento sancionador estas normas comunes a todos los procedimientos como lo es el artículo 104. 2 LGT . Precisando que el primer intento de notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador se produce el día 29 julio 2008 mediante agente tributario en el domicilio señalado a efectos de notificaciones sin que se encuentre persona alguna en dicho domicilio por lo que de acuerdo con el mencionado artículo 104 debe entenderse cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento no habiendo transcurrido el plazo de tres meses desde la notificación de la liquidación el 13 mayo 2008 lo que tampoco acontece cuando se efectúa el segundo intento de notificación ni nuevos intentos de notificación el 11 agosto efectuándose finalmente mediante burofax recogido por el interesado el 18 agosto 2008 cuando había transcurrido ya el plazo de tres meses.

Pues bien la Sección entiende, como se efectúa en la resolución impugnada y ponen de manifiesto las partes demandadas que la precisión efectuada por el artículo 208. 4 LGT dada su especialidad no permite acudir a la aplicación del artículo 104 comprendido en la subsección 3ª de la sección 1ª del capítulo dos de la Ley, como mantiene la parte actora.

Así pues, como mantiene la resolución del TEAC recurrida a los efectos de tener por efectuada legalmente la notificación debió acudirse al procedimiento previsto en el artículo 112 LGT procediendo a la publicación del anuncio correspondiente en el Boletín Oficial pertinente lo que no tuvo lugar y por lo tanto cuando se producen las notificaciones a los interesados el uno de septiembre de 2008 y el 18 agosto 2008 respectivamente había transcurrido el plazo de tres meses desde la notificación de la liquidación el 13 mayo 2008 no resultando ya posible la incoación del procedimiento sancionador a tenor de lo dispuesto en el artículo 209 LGT lo que obliga a la desestimación del presente recurso contencioso -administrativo>>.

Por auto de la Sección Primera de este Tribunal de fecha 13 de noviembre de 2014 se declaró la admisión del recurso en cuanto a D. Benigno , así como la inadmisión del recurso en lo que afectaba a Dª. Brigida .

SEGUNDO.- La Comunidad Autónoma de Madrid plantea un único motivo de casación al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , considerando infringido el art. 104.2 de la LGT , tachando a la sentencia de rigorista al aplicar el art. 208.4 de la LGT que se remite a la Sección 3ª del Capítulo II del Título III de la misma ley , en tanto que en el art. 104.2 contiene normas comunes a todos los procedimientos, por lo que nada impide su aplicación a los efectos de los plazos establecidos en el procedimiento sancionador. Ha de considerarse que la *ratio legis* del precepto se concreta en la producción de efectos de aquellas notificaciones cuando no puede llevarse a efecto la notificación por causa no imputable a la Administración resultando imposible notificar al obligado



tributario dentro del plazo marcado, en dicho sentido se pronuncia el art. 58.4 de la Ley 30/1992 , y en dicha línea se ha pronunciado algún Tribunal de Justicia como la Sala de Cantabria en su sentencia de 30 de mayo de 2002 , criterio que se deriva de los términos de las SSTC ns. 133/1986 y 188/1987 .

Tal y como se pronuncian el representante legal del obligado tributario y el Sr. Abogado del Estado, <<La aplicación de los Tributos>> se regula en el Título III, art. 88 y ss, comprendiendo la gestión, la inspección y la recaudación, conteniendo el Capítulo II las <<Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos>> , conteniendo este varias Secciones , y dentro de la Sección 1, <<Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria>> , Subsección 3, <<Obligaciones de resolver y plazo de resolución>> , se encuentra el artº 104, sobre <<Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa>>, esto es, se incardina este artículo dentro de los procedimientos tributarios, en el que está excluido el procedimiento **sancionador** tributario, y se refiere al trámite de resolución. Dentro de citado Título y Capítulo, también se encuentra la Sección 3, sobre <<Notificaciones>> , que comprende los arts. 109 a 112. La potestad sancionadora se regula en Título aparte, el IV, regulándose el procedimiento **sancionador**, y el art. 208.4 de la LGT , se remite, a los efectos de la práctica de las notificaciones, expresamente, como se recoge en la sentencia impugnada, a la <<Sección Tercera del Capítulo 2 del Título III de esta Ley>>;remitiéndose el art. 211.2 de la LGT , sobre <<Terminación del procedimiento **sancionador** en materia tributaria>>, al art. 104.2, respecto del cumplimiento del plazo seis meses a efectos de la notificación de la resolución . Resulta evidente, por tanto, de los propios términos de la ley, y no por una interpretación rigorista de la misma, que la regulación del procedimiento **sancionador** no hace remisión alguna al artº 104.2 de la LGT , excepto en el artículo citado, sino a efectos de llevar a efecto las notificaciones dentro del procedimiento **sancionador** a los arts. 109 a 112 de la LGT ; pero es que tampoco estamos ante el caso que contempla el art. 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 , citado por la parte recurrente 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. Distinto hubiera sido que realizado un primer - bastaba con este- y un segundo intento de notificación dentro del plazo de tres meses la Administración hubiera seguido el trámite legalmente previsto en el art. 112, más hace dejación de la tramitación prevista y en lugar de proceder a la notificación por comparecencia, procede a la notificación por burofax haciéndolo de forma extemporánea, como bien se recoge en la sentencia de instancia.

TERCERO.- Desestimado el recurso de casación, procede imponer las costas a la parte recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional , si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3, limita el importe máximo de las mismas a cada parte recurrida a la cifra de 4.000 euros.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el rey, por la autoridad conferida por la constitución, esta Sala ha decidido,

1.- Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Comunidad Autónoma de Madrid, contra la sentencia de 10 de abril de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid .

2.- Imponer las costas a la recurrente con el límite máximo establecido en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

Voto Particular

VOTO PARTICULAR

Voto particular que formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Emilio Frias Ponce a la sentencia recaída en el recurso de casación 2307/2014.



Con el mayor respeto al criterio de la mayoría me veo obligado a discrepar del mismo, en cuanto se atiende a una interpretación literal de la normativa aplicable, a mi entender, improcedente en el caso litigioso.

El art. 209. 2, de la Ley General Tributaria 58/2003 dispone que los procedimientos **sancionadores** que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración, o 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.

Este precepto, a diferencia de lo que señala el art. 211, que se refiere a la terminación del procedimiento **sancionador** en materia tributaria, y que contiene un plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento, no establece que a efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del art. 104 de la ley, esto es, que será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

La sentencia considera que como el art. 208.4 de la Ley General Tributaria se remite a los efectos de la práctica de las notificaciones a los artículos 109 a 112, sin aludir a la regla del art. 104.2, era obligado estar a lo que establece el art. 112, que impone la notificación por comparecencia por medio de anuncios cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria y se hubiese intentado al menos dos veces en el domicilio fiscal.

Sin embargo, pasa por alto, en relación con Don Benigno , respecto del que se ha admitido el recurso de casación, que antes del vencimiento del plazo de los tres meses (12 de agosto de 2008) hubo dos intentos de notificación válidos, del acuerdo de iniciación del procedimiento **sancionador** de 11 de julio de 2008, concretamente en los días 29 de julio y 11 de agosto, y que en fecha 12 de agosto se remitió un burofax que, aún cuando no fuera recogido por el interesado hasta el 18 de agosto de 2008, surtió sus efectos, circunstancia que liberaba a la Administración a tener que acudir a la notificación por comparecencia.

Insistimos que el caso es muy peculiar, pues el acuerdo de iniciación se adoptó formalmente dentro del plazo que tenía la Administración para notificar el procedimiento, y que en dos ocasiones, dentro también del plazo, se intentó notificar al interesado, cursándose el último día un burofax que, aunque fue recibido cuando ya había transcurrido el plazo para notificar, también tenía virtualidad para entender resuelto en plazo el intento de notificación.

Carece, por tanto, de sentido, a mi juicio, no aplicar al acuerdo de inicio del procedimiento, las reglas contenidas en el apartado 2 del art. 104 de la Ley, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar en plazo

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.