



Roj: SAN 984/2014
Id Cendoj: 28079230022014100131
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 186/2011
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JESUS CUDERO BLAS
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

Madrid, a seis de marzo de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo núm. **186/2011** que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador don Carlos Sánchez Ramírez en nombre y representación de la entidad **ORES-COMERCIO E INVERSIONES LDA.** frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 168.162,05 euros. Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado *D. JESUS CUDERO BLAS*, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, con fecha 5 de marzo de 2010, el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la misma para que formalizara la demanda.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 22 de junio de 2010, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados e imposición de costas a la Administración.

TERCERO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 1 de septiembre de 2010 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

CUARTO.- Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 20 de febrero de 2014 como fecha para la votación y fallo de este recurso, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó el mismo con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de ORES-COMERCIO E INVERSIONES LDA la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de enero de 2010 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 23 de diciembre de 2008, que había desestimado la reclamación económico-administrativa núm. 35/950/08 deducida frente al acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de Canarias de fecha 19 de febrero de 2008, que inadmitió, por extemporáneo, el recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo del mismo órgano de fecha 21 de noviembre de 2007, asociado al acta de disconformidad A02-71338812, por el que se aprobó la liquidación del impuesto sobre la renta de no residentes, ejercicio 2004 y cuantía 168.162,05 euros.

Aunque la mencionada resolución del TEAC se refería también a otros tres acuerdos de la Dependencia Regional (liquidación del gravamen especial sobre bienes inmuebles de no residentes y dos sanciones), cuya impugnación en reposición fue calificada como extemporánea por el TEAR de Canarias, el objeto litigioso, por voluntad de la parte recurrente expresada en el primer fundamento jurídico-material de su demanda, queda

reducido a analizar la legalidad de la citada resolución del TEAC en el particular de la misma referido a la liquidación de 21 de noviembre de 2007, acta de disconformidad A02-71338812, correspondiente al impuesto sobre la renta de no residentes por importe de 168.162,05 euros y que dio lugar a la resolución del TEAR de Canarias de 23 de diciembre de 2008 desestimando la reclamación económico-administrativa núm. 35/950/08.

Según consta en autos, con fecha 20 de enero de 2006 hubo un primer acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras, teniendo las mismas carácter parcial (comprobación del gravamen especial sobre bienes inmuebles de no residentes); posteriormente, mediante acuerdo de 29 de marzo de 2006, las citadas actuaciones pasaron a tener carácter general.

El primero de dichos acuerdos intenta notificarse el 21 de enero de 2006 mediante agente tributario en el domicilio de Gran Canaria que constaba como domicilio fiscal de la entidad en España. El citado agente hace constar que nadie responde a las llamadas en el inmueble y que contacta telefónicamente con el domicilio de la persona que aparece como representante de la sociedad, informándole una persona que contesta al teléfono que el representante "ha fallecido" y que no dispone de documentación. Con el segundo acuerdo de inicio del procedimiento (comprobación general) sucede lo mismo: personado el agente notificador en el domicilio el 5 de diciembre de 2006, una persona le dice que el representante ha fallecido y que carece de documentación.

El acuerdo de 20 de enero de 2006 (inicio de actuaciones inspectoras) es notificado directamente por edictos a la vista del resultado infructuoso de la notificación, de manera que todo el procedimiento de comprobación se tramita sin intervención del obligado tributario.

SEGUNDO .- Según reiterada y constante jurisprudencia, la notificación, que consiste en una comunicación formal del acto administrativo de la que se hace depender la eficacia del mismo, constituye una garantía tanto para la Administración como para el administrado. Especialmente para éste, en cuanto le permite conocer exactamente el acto y, en su caso, impugnarlo. La notificación no es, pues, un requisito de validez, sino de eficacia del acto, y sólo desde que la misma se produce comienza el cómputo de los plazos de los recursos procedentes. Como mecanismo de garantía, está sometida a determinados requisitos formales, de modo que las notificaciones defectuosas no surten, en principio, efectos, salvo que se convaliden, de donde se desprende que la notificación edictal reviste un carácter supletorio y excepcional, un remedio último al que sólo cabe acudir cuando exista la convicción o certeza de la inutilidad de aquellos otros medios normales de notificación.

A ello debe añadirse que la Administración actuante debe poner una especial diligencia, durante toda la tramitación del expediente administrativo, para lograr que la notificación personal se produzca efectiva y realmente, dado que el sistema de notificación avalado por el artículo 59.5 de la Ley 30/1992 únicamente es operativamente eficaz cuando se refiere a sujetos desconocidos o cuyo domicilio se ignore, pero no puede utilizarse válidamente en menoscabo de las garantías procedimentales de los administrados en todos aquellos supuestos en los que la Administración pueda, con el empleo de una mínima diligencia, llegar a conocer la identidad y lugar idóneo para notificar personalmente a cualquiera de los posibles interesados en el expediente.

En el caso de autos, debe adelantarse que la Sala no aprecia en la actuación administrativa, en relación con la notificación del acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras, la diligencia exigida a tenor de las circunstancias del caso. Consta efectivamente en autos que el obligado tributario había designado un representante a efectos de notificaciones, en cuyo domicilio se personó un agente notificador para comunicar a la entidad el acuerdo de inicio de actuaciones de carácter parcial de 20 de enero de 2006 y el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación general de 29 de marzo de 2006.

Ambos acuerdos fueron objeto de un único intento de notificación que resultó infructuoso, pues el agente notificador constató en la diligencia extendida al efecto que el representante designado (don Plácido) había "fallecido", circunstancia que - según afirma el Abogado del Estado en el fundamento de derecho segundo de su escrito de contestación a la demanda- debe considerarse equivalente a la de "destinatario desconocido", lo que excluye legalmente el deber de la Administración de practicar un segundo intento de notificación.

La Sala no comparte el criterio del representante de la Administración demandada. La normativa aplicable (artículo 112 de la Ley General Tributaria) establece, en punto al régimen de notificaciones, una regla general y una excepción: la Administración Tributaria debe efectuar al menos dos intentos de notificación en el domicilio del obligado tributario o de su representante, salvo que el destinatario conste como "desconocido" en dicho domicilio, en cuyo caso bastará -para acudir a la notificación edictal- con el primer intento.

En el caso de autos, no puede afirmarse que el destinatario de la notificación de los acuerdos de inicio de actuaciones inspectoras sea "desconocido", pues el agente notificador constató -como se ha dicho- que el

representante había fallecido, circunstancia que fue después debidamente acreditada y admitida por el TEAC (el Sr. Plácido, representante designado, había fallecido el 31 de diciembre de 2005 y el nuevo representante no fue designado sino hasta el 21 de noviembre de 2007, con el mismo domicilio).

La mínima diligencia que el caso exigía debió haber llevado a la Administración no solo a intentar una segunda comunicación (que, en su caso, podría haber abierto la vía edictal), sino a dirigirse al obligado tributario a efectos de designar, constatado el fallecimiento, un nuevo representante u otro domicilio para oír notificaciones. En lugar de ello, se publicaron los correspondientes edictos y el procedimiento continuó con ausencia del sujeto pasivo del tributo.

En cualquier caso, la Sala no puede aceptar que la situación que aparece en las actuaciones (el "fallecimiento" del representante de la compañía) equivalga, sin más, a la de "destinatario desconocido" a la que se refiere la ley. Y ello no solo porque las normas que disciplinan el régimen de comunicación de los actos administrativos deben ser objeto de interpretación estricta, sino porque ni siquiera puede razonablemente defenderse tal equivalencia: el domicilio de la entidad no está ignorado, sino que la persona que había designado para recibir las notificaciones no podía hacerlo dado su fallecimiento. No creemos que hubiera resultado especialmente complejo para la Administración constatar, primero, esta circunstancia (el fallecimiento) e interesar, después, la fijación de un nuevo domicilio o la designación de un nuevo representante, en ambos casos para garantizar que el acuerdo que pretendía notificarse podía ser conocido por la entidad y desplegar, por tanto, todos sus efectos.

Por lo demás, sorprende la afirmación contenida en el escrito de contestación a la demanda según la cual no ha existido en modo alguno indefensión por cuanto "el ahora demandante ha intervenido válidamente en todo el procedimiento y ha formulado cuantas alegaciones ha estimado oportunas". Como se sigue del expediente (y reconoce el propio TEAC, en la resolución que constituye el objeto del proceso), el inicio de actuaciones se entiende producido (tras la publicación de los edictos) el 8 de marzo de 2006, el procedimiento se desarrolla sin ninguna intervención del obligado tributario y, finalmente, el 27 de julio de 2007 se suscribe el acta de disconformidad en ausencia del sujeto pasivo. Es evidente entonces que el actor, como consecuencia de la indebida notificación del acuerdo iniciador del procedimiento, nada ha podido alegar en defensa de sus derechos, lo que claramente denota la indefensión material producida, no subsanable *ex post facto*, como parece pretenderse, por el mero hecho de que el contribuyente haya acudido a la vía revisora o a este mismo proceso, pues lo que resulta indubitado es que la comprobación inspectora se ha desarrollado, de manera contraria a derecho, sin intervención alguna del protagonista de la inspección en el procedimiento mismo.

En definitiva, a juicio de la Sala, las circunstancias expuestas debieron conducir a la Inspección a no dar validez y eficacia, equivalente a la situación de desconocido, a la constatación del fallecimiento del representante de la entidad, lo que determina la nulidad de la liquidación recurrida por haberse dictado prescindiendo del procedimiento legalmente establecido, provocando indefensión al demandante.

TERCERO.- Lo hasta aquí razonado determina la estimación del recurso en los términos expuestos, sin que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, se aprecien méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

Que **estimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de ORES-COMERCIO E INVERSIONES LDA contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de enero de 2010 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de fecha 23 de diciembre de 2008, que había desestimado la reclamación económico-administrativa núm. 35/950/08 deducida frente al acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de Canarias de fecha 19 de febrero de 2008, que inadmitió, por extemporáneo, el recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo del mismo órgano de fecha 21 de noviembre de 2007, asociado al acta de disconformidad A02-71338812, por el que se aprobó la liquidación del impuesto sobre la renta de no residentes, ejercicio 2004 y cuantía 168.162,05 euros, debemos anular y anulamos, por su disconformidad a derecho, las citadas resoluciones, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, y sin hacer mención especial en relación con las costas procesales.

Notifíquese la presente resolución expresando que contra la misma no cabe recurso.



Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESUS CUDERO BLAS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ