

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056339

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de octubre de 2014

Vocalía 10.^a

R.G. 8186/2012

SUMARIO:

Notificaciones. Circunstancias de entrega. Notificación realizada por agente tributario. En el supuesto de notificaciones efectuadas por agente tributario, una vez intentada por dos veces la notificación con resultado de ausente, el agente está obligado a dejar el aviso de llegada y, si no puede hacerlo, debe indicar las causas que se lo han impedido. El significado del requisito del «aviso de llegada», debe analizarse el sentido del art. 114.1 del RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria). Por lo que se refiere a la cuestión planteada en el presente expediente y partiendo del supuesto de que, cuando el destinatario de la notificación está ausente, el art. 112.1 de la Ley 58/2003 (LGT), obliga a realizar dos intentos de notificación; la interpretación del art. 114.1 del RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria) debe centrarse en determinar si, según lo en él dispuesto, resulta imprescindible para la validez de la notificación realizada mediante agente tributario, que éste deje el correspondiente «aviso de llegada» en el buzón del destinatario ausente. Tal precepto establece la obligación, tras los dos intentos fallidos de notificación, de dejar al destinatario el aviso de llegada, dejando a salvo, naturalmente, la imposibilidad de hacerlo; pero es al agente notificador que no haya podido dejar el preceptivo aviso de llegada en el casillero, al que corresponde acreditar en el expediente las circunstancias que impiden que tal actuación no se haya podido realizar. Por tanto, el sentido de la primera frase del mencionado art. 114.1, «cuando ello sea posible», ha de ser precisamente que le corresponde al agente acreditar las circunstancias que le han impedido dejar el aviso de llegada. El razonamiento anteriormente expuesto se refuerza con la interpretación de la segunda frase del referido art. 114.1, relativa a: «Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos». De esta forma, la constancia en el expediente de que se dejó tal aviso de llegada, se configura como un mecanismo para informar al destinatario de que se ha intentado por dos veces la notificación, sin que esta se haya podido practicar, y que puede acudir a las oficinas de correos a retirar la comunicación que se pretende efectuar. En conclusión, el carácter informativo del aviso de llegada no significa que tal aviso, en ningún caso ni a ningún efecto, pueda servir como notificación; pero no puede considerarse como fundamento que pudiera justificar el incumplimiento por parte del agente de la obligación de dejar el aviso de llegada, sino como un aviso tendente a dar mayor seguridad jurídica al destinatario, para agotar todas las posibilidades orientadas a la efectividad de la notificación personal, que ha de prevalecer, en cuanto sea posible, sobre la notificación edictal. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 84 y 112.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 59 y 114.

RD 1829/1999 (Prestación Servicios Postales), art. 42.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, vistas las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante este Tribunal Económico-Administrativo-Central por **D. J. C.**, con NIF ... y por **D. J. V.**, con NIF ..., actuando en representación de **X, S.L.** con NIF ..., como sucesora de **Z, S.L.** con NIF ... y con domicilio, a efectos de notificaciones, en la Calle ..., contra el acuerdo de liquidación dictado el 14 de noviembre de 2012 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ..., derivado del acta de disconformidad nº ... incoada por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, con una cuantía a ingresar de 6.738.970,88 euros y contra el acuerdo de imposición de sanción de 14 de noviembre de 2012 derivado del mismo acta, y de cuantía 3.934.472,30 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 2 de julio de 2012 fue incoada a **X, S.L.** como sucesora de **Z, S.L.** acta de disconformidad nº ... por el concepto y períodos reseñados. Las actuaciones se iniciaron en fecha 17 de julio de 2011.

El motivo de regularización propuesta es el siguiente:

La empresa **Z, S.L.** fue absorbida por la entidad actualmente denominada **X, S.L.** mediante escritura de 29 de diciembre de 2006, inscrita en el Registro Mercantil el 9 de febrero de 2007 (asiento de presentación el 24 de enero de 2007), mediante la disolución de la primera, traspasando en bloque a la sociedad absorbente el patrimonio de la absorbida y quedando extinguidas las participaciones sociales de esta última.

Z, S.L. presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2006 en la Hacienda Foral de ...; sin embargo no presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2007.

La operación se acogió Régimen Especial de fusiones escisiones, aportaciones de activos y canje de valores previsto en la Norma Foral, si bien la Inspección entiende que no se cumplen los requisitos para la aplicación del referido régimen, pues la finalidad de la fusión no responde a un motivo económico válido y que se debe aplicar lo establecido en la normativa común en lo que se refiere al régimen general aplicable. En consecuencia, la Inspección entiende que procede integrar en la base imponible del ejercicio 2007 la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos como consecuencia de la fusión, es decir la totalidad de del patrimonio de la sociedad absorbida, y su valor contable.

Presentadas las alegaciones pertinentes, la Jefa de la Oficina Técnica confirmó, a excepción de los intereses de demora, la liquidación propuesta mediante acuerdo de fecha 14 de noviembre de 2012. La deuda tributaria resultante asciende a 6.738.970,98 euros, de los que 5.215.283,75 euros corresponden a la cuota y 1.523.687,23 euros a los intereses de demora.

El acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 19 de noviembre de 2012.

X, S.L. como sucesora de **Z, S.L.** en fecha 17 de diciembre de 2012 interpuso ante este Tribunal reclamación económico-administrativa nº 00/8186/2012 contra el acuerdo de liquidación.

Puesto de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones y prueba, la reclamante alegó, en síntesis, lo siguiente:

- En la comunicación de inicio se indicaba que el obligado tributario era **X, S.L.**
- Nulidad de pleno derecho por realizarse actuaciones por órgano manifiestamente incompetente por razón de territorio.
- La notificación de la comunicación no se realizó conforme a derecho.
- Se elevó una consulta a la Dirección General de ... para ver si la operación se podía acoger al Régimen especial. La contestación a la consulta fue favorable, por lo que la Administración no puede ir contra sus propios actos.
- La Administración no ha motivado correctamente el valor de mercado de los elementos transmitidos.
- Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Segundo:

Como consecuencia de la liquidación dictada, fue instruido expediente sancionador por infracción tributaria, dictando la Jefa de la Oficina Técnica acuerdo de imposición de sanción en fecha 14 de noviembre de 2012.

La sanción asciende a 3.934.472,30 euros.

El acuerdo de imposición de sanción fue notificado en fecha 19 de noviembre de 2012.

X, S.L., como sucesora de **Z, S.L.**, en fecha 17 de diciembre de 2012 interpuso ante este Tribunal reclamación económico-administrativa nº 00/8209/2012 contra el acuerdo de imposición de sanción.

Puesto de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones y prueba, la reclamante alegó, en síntesis, lo siguiente:

- La nulidad de la liquidación alegada, trae consigo la nulidad de la sanción.
- Señala que la motivación no es ajustada a Derecho por carecer de elementos probatorios y no concurrir culpabilidad por parte del obligado tributario.
- Solicita la acumulación de esta reclamación a la interpuesta contra la liquidación.

Tercero:

Haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley General Tributaria, este Tribunal decretó la acumulación de los expedientes con fecha 15 de febrero de 2013.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas, en las que las cuestiones planteadas consisten en: 1) Analizar si concurre nulidad radical de todo lo actuado por incompetencia territorial manifiesta. 2) Determinar si la comunicación de inicio es conforme a derecho, así como su notificación 3) En función de lo anterior, concluir si ha prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. 4) Determinar si la Administración ha ido contra sus propios actos. 5) Analizar si el valor de mercado tomado por la Administración es correcto. 6) Determinar la procedencia de la sanción impuesta.

Segundo:

Entiende este Tribunal que conviene en primer lugar describir los hechos que han motivado la regularización.

En escritura pública de fecha 29 de diciembre de 2006 se formalizó la fusión por absorción de las entidades **ARN, S.L.** y **Z. S.L.** con disolución sin liquidación de las mismas y extinción de sus participaciones sociales, siendo la absorbente **IRUL, S.L.** (actualmente **X, S.L.**). Dicha escritura fue inscrita en el Registro Mercantil el 9 de febrero de 2007, si bien el asiento de presentación en dicho Registro por la entidad absorbida tiene como fecha el 24 de enero de 2007.

Dicha operación se acogió al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores contemplado en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Las operaciones realizadas con anterioridad por las sociedades intervinientes en la fusión referida, así como por sus socios, esencialmente, son:

a) Por escrituras públicas de 31 de mayo de 2006, los socios de la entidad **Z, S.L.** adquieren dos sociedades inactivas con domicilio en ...; en concreto, se produjo la adquisición de la totalidad de las participaciones sociales de la absorbente **IRUL, S.L.** por **D. J. C.**, y de una de las absorbidas **ARN, S.L.** por **D. J. V.**, convirtiéndose ambos en administradores únicos de las citadas sociedades. Ambas sociedades tienen domicilio social en ... es decir, el mismo al que se trasladó posteriormente la otra entidad absorbida.

Los citados adquirentes eran socios al 50% y administradores mancomunados de la otra entidad absorbida **X, S.L.** desde su constitución en escritura pública de 22 de marzo de 2000, entidad con una importante cartera inmobiliaria.

b) En escritura pública de 10 de agosto de 2006 se documentó el acuerdo de traslado del domicilio social de una de las absorbidas, **Z, S.L.**, desde **C/ .. a Av. ...**, habiendo presentado las declaraciones censales relativas a dicho cambio.

c) Por escritura pública de 23 de noviembre de 2006, se procede a la venta de la totalidad de las participaciones sociales de una de las absorbidas, **X, S.L.**, por sus dos titulares, los ya citados **Don J. C.** y **Don J. V.** a la otra entidad absorbida **ARN, S.L.** y a la absorbente **IRUL, S.L.** respectivamente. Cada venta asciende a 10.000.000 de euros. En las actuaciones de comprobación realizadas por la Inspección para verificar el pago del precio pactado por la citada compraventa, ha resultado que no consta en la contabilidad ni en cuenta bancaria su abono efectivo, habiendo informado la entidad emisora de los pagarés en los que se instrumentaba el pago (BBVA), que no ha encontrado información relativa a los mismos.

La fusión por absorción formalizada mediante escritura pública de 29 de diciembre de 2006 se llevó a cabo en dos fases:

1ª Absorción de **ARN, S.L.** por **IRUL, S.L.**, que amplía su capital social, siendo dicha ampliación suscrita por el socio único de la absorbida, **Don J. V.**; por tanto, la absorbente **IRUL, S.L.** pasó a controlar el 100% del capital social de **X, S.L.**

2ª Absorción de **Z, S.L.** por **IRUL, S.L.**, siendo la absorbente titular de la totalidad de su capital social; se trata de una fusión impropia o simplificada, por lo que no se produjo ampliación de capital de la primera.

d) Mediante escritura de 29 de diciembre de 2006 se eleva a público el acuerdo de cambio de denominación social adoptado en Junta general de socios de la entidad **IRUL, S.L.** en su reunión celebrada el 29 de noviembre de 2006, en virtud de la cual dicha entidad pasa a denominarse **X, S.L.**

La Inspección considera improcedente la aplicación del régimen especial de diferimiento a la citada operación de fusión por absorción, ya que la situación que nos encontramos tras las operaciones señaladas anteriormente es la existencia de una sociedad, **X, S.L.**, domiciliada en el País Vasco y participada al 50% por

Don J. C. y Don J. V., quienes a su vez son administradores mancomunados de ella, la cual ha adquirido en bloque todo el patrimonio de **Z, S.L.** Por tanto, salvo en la cuestión relativa al domicilio, se trata de una situación idéntica a la existente con anterioridad a la operación de fusión, esto es, una sociedad participada al 50% por los dos socios citados y titular del mismo patrimonio inmobiliario que poseía la sociedad absorbida **Z, S.L.** No obstante, como consecuencia de la fusión se ha generado una revalorización contable importante del patrimonio inmobiliario transmitido a la absorbente, sin coste fiscal al acogerse al régimen especial señalado, que además en la normativa foral vasca es más favorable que en el régimen común, según se expone en el acta. Concluye la Inspección que la intención buscada con la fusión no es otra que conseguir la revalorización referida sin coste fiscal. Dicha intención viene corroborada por la previsión que tenía la absorbente de venta de determinados terrenos con una plusvalía importante.

Como consecuencia de lo expuesto, la Inspección aplica el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, al haberse modificado además el domicilio fiscal mediante acuerdo del Delegado Especial de la Agencia Tributaria del País Vasco de 16 de noviembre de 2011. Dicho acuerdo señala que el domicilio fiscal de la sociedad hasta su extinción radicó en ... y nunca en ... La Inspección integra en la base imponible del período 2007, la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los inmuebles transmitidos por la fusión impropia, siendo el importe de la diferencia de 17.506.577,31 euros. Señala la Inspección que el valor de mercado resulta de los valores fijados por los administradores en el proyecto y los acuerdos de fusión, así como en las transmisiones previas de las participaciones sociales de **Z, S.L.**

Tercero:

Señala la reclamante que no consta en el expediente la notificación del acuerdo de inicio y propuesta de resolución de expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal de **Z, S.L.** dictado el 2 de junio de 2011 por el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco; señala que tampoco consta en el expediente el informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de 2 de abril de 2009 en que se base dicha propuesta, ni los intentos de notificación realizados antes de anunciar la notificación por comparecencia del acuerdo de resolución de expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal de **Z, S.L.** dictado el 16 de noviembre de 2011 por el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco. Para la reclamante dicha documentación es esencial a efectos de determinar la competencia territorial.

Este Tribunal quiere señalar que del acuerdo de fecha 16 de noviembre de 2011 dictado por el Delegado Especial de la Agencia Tributaria del País Vasco, al que hace referencia la reclamante, resultó la rectificación del domicilio fiscal declarado por **Z, S.L.**, sito en ..., siendo el comprobado como procedente el de C/ ..., de ... El acuerdo señala que el domicilio fiscal de la sociedad hasta su extinción radicó en ... y nunca en ...

Quiere señalar este Tribunal que a pesar de que la notificación del acuerdo de inicio y propuesta de resolución de expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal, los intentos de notificación del acuerdo de resolución de expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal, así como el informe de 2 de abril de 2009 no aparezcan en el expediente, como veremos, ello no tiene consecuencias sobre la existencia o no de una incompetencia por razón de territorio.

También señala la reclamante que en el expediente no aparece el acuerdo de resolución de expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal de **X, S.L.** dictado el 16 de noviembre de 2011 por el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco. La reclamante llega a señalar en sus alegaciones que dicha entidad tenía su domicilio en el País Vasco y que no se realizó ninguna actuación administrativa en relación con su domicilio fiscal. Para la reclamante dicho acuerdo es esencial a efectos de determinar la competencia territorial.

Este Tribunal quiere señalar que en el presente expediente (relativo, recordemos, a **Z, S.L.** no consta dicho acuerdo. No obstante, en el acuerdo de resolución de expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal de **Z, S.L.** dictado el 16 de noviembre de 2011, que sí consta en el expediente, se hace constar que el 2 de abril de 2009 se dictó acuerdo de inicio y propuesta de resolución de expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal de **X, S.L.**; señala asimismo que en el mismo se proponía la rectificación de su domicilio fiscal a la dirección de la C/ ... en ... (...) con efectos retroactivos a fecha de 31/05/2006.

Además, en la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 20 de septiembre de 2013, en la que se desestima la reclamación interpuesta por **X, S.L.** en relación al acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto Sobre Sociedades ejercicios 2006 y 2007 se recoge:

*“Al efecto, obra en el expediente Acuerdo de fecha 16 de noviembre de 2011 dictado por el Sr. Delegado Especial de la Agencia Tributaria del País Vasco, del cual resultó la rectificación del domicilio fiscal declarado por **X, S.L.**, sito en C/ ... de ..., siendo el comprobado como procedente el de C/ 25 de abril, 22, de ... (...). Dicha rectificación se acordó además con efectos retroactivos desde el 31 de mayo de 2006.”*

Quiere señalar este Tribunal que a pesar de dicho acuerdo no aparece en el expediente, como veremos, ello no tiene consecuencias sobre la existencia o no de una incompetencia por razón de territorio.

Cuarto:

Entiende la reclamante que procede declarar la nulidad de pleno derecho por realizarse actuaciones por órgano manifiestamente incompetente por razón de territorio. Señala la reclamante que las actuaciones corresponderían a la Diputación foral de ... y no a la Dependencia Regional de Inspección de ...

Este Tribunal no está de acuerdo con la presente alegación. Así, figura en el expediente Acuerdo del Director del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 15 de junio de 2011, por el se extendió la competencia territorial de la Dependencia Regional de Inspección de Valencia para el inicio, tramitación y resolución del procedimiento inspector y, en su caso, del procedimiento sancionador en relación al obligado tributario seguido con **Z, S.L.**, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 con alcance general. Aclara dicho acuerdo que las actuaciones se desarrollarán con su sucesora, **X, S.L.**

Entiende este Tribunal que esta atribución de competencia territorial determina que sea la Dependencia Regional de Inspección de ... la competente para el inicio, la tramitación y resolución del procedimiento inspector, así como del procedimiento sancionador.

Dicho acuerdo se toma tras la solicitud de la Dependencia Regional de Inspección de ... de 14 de junio de 2011. Dicha solicitud se fundamenta en las siguientes circunstancias recogidas en el acuerdo:

“Se ha iniciado expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal del contribuyente, con el propósito de situarlo en ... (...).

Al prever que el contribuyente podría tratar de eludir la acción administrativa, existen dudas fundadas de poder notificar el cambio de domicilio con la suficiente celeridad para evitar la prescripción de alguno de los conceptos y períodos antes indicados.

La sociedad desarrolló su actividad en Valencia, donde estaban situados los inmuebles de su titularidad.

Respecto a los que fueron sus socios y administradores y a la sociedad que la absorbió se han iniciado expedientes de rectificación de oficio de sus respectivos domicilios fiscales para trasladarlos a la provincia de”

El acuerdo se toma al amparo del artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) que señala que la competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, al artículo 59.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT) que remite al artículo 84 de la Ley General Tributaria, a la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre (BOE del 11 de diciembre), por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, la cual se halló en vigor a partir del 1 de enero de 2008 y que regula en su artículo 5 las competencias del Departamento de Inspección Financiera, y en concreto en su apartado 2 las del titular de dicho Departamento:

“2. Corresponden al titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria las siguientes competencias: (...)

e) Cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario, acordar la extensión de las competencias de los órganos del área de inspección financiera y tributaria de una Delegación Especial al ámbito territorial de otras Delegaciones Especiales, oídos los Delegados Especiales afectados. (...)”

A juicio de este Tribunal se ha producido, pues, una utilización de una habilitación legal de los preceptos señalados anteriormente, por lo que debe rechazarse que se haya producido una incompetencia territorial manifiesta.

La reclamante señala en sus alegaciones que en la fecha de notificación de la comunicación de inicio, el domicilio fiscal de **Z, S.L.** se hallaba en ..., pues no había concluido el procedimiento de rectificación de domicilio fiscal.

A juicio de este Tribunal, el hecho de que no hubiese concluido el procedimiento de rectificación de domicilio fiscal cuando se iniciaron las actuaciones es irrelevante en lo referente a la competencia territorial, y ello como consecuencia del Acuerdo del Director del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 15 de junio de 2011 al que se ha hecho referencia anteriormente.

Concluyendo pues este Tribunal que no se ha producido incompetencia territorial, procede desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto.

Quinto:

La reclamante alega que la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación se refiere al Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2006 y 2007 del obligado tributario **X, S.L.**, sin hacerse referencia a la entidad absorbida **Z, S.L.** Alega que dicha comunicación no produce efectos respecto de **Z, S.L.**

Este Tribunal ha mantenido como criterio que la cuestión formal de quién figura en el encabezamiento de los distintos documentos (actas, liquidaciones, cartas de pago, etc.), si la escindida, las beneficiarias, o una y otras a la vez, no debe afectar a la validez de los distintos actos, siempre que ello no produzca indefensión en las distintas sociedades afectadas (Resoluciones de 5 de octubre de 2010, RG 3023/2008, o de 2 de marzo de 2007, RG 1688/2005, entre otras).

A juicio de este Tribunal Central no se ha producido indefensión. Así, en la carátula de la propia comunicación de inicio consta de forma expresa "**X, S.L.** como sucesor de **Z, S.L.**"; en los intentos de notificación de la comunicación de inicio realizados en ... los días 22 y 23 de junio de 2011 se hace constar igualmente como obligado tributario a **X, S.L.** en su calidad de sucesora de **Z, S.L.**. En la diligencia nº 1 de 23 de diciembre de 2001, consta como obligado tributario **Z, S.L.** En la diligencia de 12 de junio de 2012 por la que se otorga el trámite de audiencia, consta en el apartado destinado a designar el obligado tributario, **X, S.L.** en su calidad de sucesora de **Z, S.L.** lo mismo sucede con la diligencia extendida el 4 de julio de 2012. En el acta incoada, en el informe de disconformidad y en el acuerdo de liquidación se deja claro que lo regularizado se refiere a las consecuencias de la improcedencia de la aplicación del régimen especial de fusiones para la entidad absorbida.

Es de destacar que la Inspección incoó acta de disconformidad a la entidad absorbente **X, S.L.** con base en la misma improcedencia. Contra el acuerdo de liquidación derivado de dicho acta **X, S.L.** interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de la Comunidad ...

Observamos pues, que se han llevado cabo dos actuaciones inspectoras, una referente a la absorbida y otra relativa a la absorbente, no produciéndose, a juicio de este Tribunal Central, indefensión en ninguna de las sociedades afectadas.

Sexto:

La reclamante también alega ausencia de notificación conforme a derecho de la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

El artículo 112 de la LGT 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, por alguno de los siguientes medios: (...)

b) 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 dicte. La publicación en el "Boletín Oficial" correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior. (...)

2. (...) 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. (...)"

Este Tribunal quiere señalar que en el expediente constan dos intentos de notificación realizados los días 22 y 23 de junio de 2011 en C/ ... nº ... de ... (...). Asimismo, constan dos intentos de notificación realizados los días 24 y 29 de junio de 2011 en la Calle ..., ... (...).

Todos estos intentos de notificación resultaron fallidos, al no encontrarse nadie en los referidos domicilios.

A estos efectos cabe destacar que el referido domicilio sito c/... de ... en el que se intentó la notificación, era en aquel momento el domicilio fiscal declarado tanto por la sociedad **X, S.L.** como por sus administradores. Respecto de los intentos practicados en dicha dirección, cabe señalar que se intentó notificar las comunicaciones de inicio relativas al IRPF del ejercicio 2006 de **D. J. V. romero**, al IRPF del ejercicio 2006 de **D. J. C.**, al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 de **X, S.L.** y al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006

y 2007 de **Z, S.L.** El agente tributario de la Inspección de la Delegación de Guipúzcoa, dejó constancia en diligencia de la imposibilidad de localizar allí tanto a las personas físicas como a las jurídicas, y de la manifestación expresa, tanto de una vecina como de un empleado de Correos, de que ni el **Sr. J. C.** ni el **Sr. J. V.** residían en ella.

Por su parte, el domicilio sito en c/ ..., de ... (...) es el que posteriormente es declarado domicilio fiscal de la entidad **X, S.L.** con efecto retroactivo. En este caso, los intentos realizados en fechas 22 y 23 de junio de 2011, arrojaron el mismo resultado fallido, documentándose en diligencia que no contestaba nadie al timbre y habiéndose constar la existencia de un rótulo en la puerta con las siglas “**PGSMSL**”.

En fecha 1 de julio de 2011 se publica en el BOE la notificación por comparecencia.

Dado que el obligado tributario no compareció en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente a la publicación del citado anuncio, la notificación de la comunicación de inicio se entiende producida el 17 de julio de 2011, según lo señalado en el artículo 112.2 de la LGT.

La reclamante alega que lo que se publica en el BOE de 1 de julio de 2011 es una Resolución de 22 de junio de 2011, del Servicio de Gestión Económica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se anuncian las notificaciones por comparecencia, después de haber realizado primero y segundo intentos. Señala que a fecha 22 de junio de 2011 tan sólo se había realizado un intento de notificación precisamente en esa misma fecha.

A juicio de este Tribunal hay que atender a la fecha en que se publica el anuncio, pues es el momento a partir del cual se producen los efectos de la notificación por comparecencia, careciendo de relevancia la fecha de la resolución.

En el momento de la publicación por comparecencia se han producido varios intentos de notificación, concretamente dos en el domicilio fiscal declarado por **X, S.L.** y por sus administradores y otros dos en el domicilio que en dichas fechas figuraba como propuesto como domicilio fiscal de **X, S.L.** con efectos retroactivos a 31/05/06 por la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco.

A la vista de los intentos de notificación efectuados, a juicio de este Tribunal Central en el presente caso, las notificaciones efectuadas al amparo del artículo 112 de la LGT, son realizadas conforme a derecho. Dado que no se produce la comparecencia del obligado tributario en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la notificación habría de entenderse producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado, por tanto el 17 de julio de 2011.

Septimo.

Ahora bien, alega asimismo la reclamante que no se dejó aviso en el buzón. Hace referencia a la resolución del TEAC de 14 de julio de 2011, que resuelve el recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina nº 00/5918/2010, así como a la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2011, rec. nº 4327/2007. También hace referencia a la resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012, RG 00/6484/2011.

El Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 (en adelante RGAT), de 27 de julio, vino a establecer en su artículo 114.1:

“Artículo 114. Notificación

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación.

Se dejará constancia expresa del rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.

Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos.”^[1]

Este Tribunal Central ya se ha pronunciado sobre la trascendencia del aviso de llegada, en la resolución dictada en unificación de criterio, R.G.5918-10, de fecha 14 de julio de 2011, que la reclamante cita, en referencia a las actuaciones notificadas por comparecencia.

La citada Resolución contemplaba un supuesto de notificaciones por correo realizadas en 2007, a las que les era aplicable el artículo 42.3 del Reglamento de Prestación de servicios postales, y tiene relevancia en cuanto que señala el significado del requisito de dejar depositado el aviso de llegada en el buzón; lo configura como una

forma de poner remedio a las posibles consecuencias que podrían derivarse para el interesado, ausente de su domicilio, de desconocer la existencia de los intento de notificación .

Evidentemente, si en la notificación por agente no se deja aviso de llegada en el buzón después de los dos intentos infructuosos de notificación, se pueden producir los mismos efectos perjudiciales para el interesado que se pretenden evitar con el criterio sentado en la citada Resolución; por ello, este Tribunal entiende que sus pronunciamientos sobre la trascendencia del aviso de llegada en el buzón son trasladables a la interpretación del artículo 114 del RGAT, la normativa que regula la notificación realizada a través de agente notificador.

Se decía en la citada Resolución:

*“(...) se configura **como requisito inherente al derecho de tutela efectiva del administrado, al constituir un intento de poner remedio al hecho de que por hallarse este ausente de su domicilio en las horas de reparto, tenga que sufrir de forma automática las consecuencias de una notificación edictal** de la que en pocos casos llegan a tener conocimiento los interesados. Por ello es evidente la necesidad de que por parte de los servicios de correos se efectúe, o al menos se intente efectuar, la entrega del aviso de llegada, lo cual de alguna forma debe resultar acreditado en el expediente(...).*

Criterio idéntico al de este Tribunal Central ha sido sostenido igualmente por diferentes Tribunales Superiores de Justicia. (...).

Y seguía la Resolución R.G.5918-10 señalando que:

“(...) A mayor abundamiento, el actual artículo 114.1 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por RD 1065/2007, dispone que “1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación.

Se dejará constancia expresa del rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.

Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos (...).”.

Resulta incuestionable por tanto, para este Tribunal Central, que ya en la propia Resolución R.G.5918-10, si bien de una manera implícita, puesto que no era la cuestión directamente planteada, se consideraba la regulación contenida en el artículo 114.1 del RGAT, como una interpretación que estaba en la misma línea que la patrocinada en la propia Resolución acerca del sentido y finalidad garantista que se daba al requisito de la exigencia de “*dejar aviso de llegada en el buzón*”.

A la luz de lo expuesto sobre el significado del requisito del “*aviso de llegada*”, debe analizarse el sentido del citado artículo 114.1 del R.D. 1065/2007.

Por lo que se refiere a la cuestión planteada en el presente expediente y partiendo del supuesto de que, cuando el destinatario de la notificación está ausente, el artículo 112. 1 de la Ley 58/2003, obliga a realizar dos intentos de notificación, la interpretación del artículo 114.1 debe centrarse en determinar si, según lo en él dispuesto, resulta imprescindible para la validez de la notificación realizada mediante agente tributario, que éste deje el correspondiente “*aviso de llegada*” en el buzón del destinatario ausente.

Para ello debe analizarse el sentido de dos expresiones del mismo: la frase:” “*cuando ello sea posible*; y la frase: “*Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos*”.

La interpretación de la primera frase en el contexto del artículo 114.1, lleva a este Tribunal a entender que tal precepto establece la obligación, tras los dos intentos fallidos de notificación, de dejar al destinatario el aviso de llegada, dejando a salvo, naturalmente, la imposibilidad de hacerlo; pero es al agente notificador que no haya podido dejar el preceptivo aviso de llegada en el casillero, al que corresponde acreditar en el expediente las circunstancias que impiden que tal actuación no se haya podido realizar.

Por tanto, el sentido de la primera frase del artículo 114.1, “*cuando ello sea posible*”, ha de ser precisamente que le corresponde al agente acreditar las circunstancias que le han impedido dejar el aviso de llegada.

El razonamiento anteriormente expuesto se refuerza con la interpretación de la segunda frase del referido artículo 114.1 que estamos cuestionando, relativa a: “*Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos*”.

En efecto, sobre la base de la reiterada jurisprudencia del Tribunal constitucional sobre el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», **que ha de tener la notificación edictal en relación con la notificación personal., la interpretación de la mencionada expresión ha de partir de** priorizar la notificación personal frente a la edictal; es entonces cuando adquiere sentido el carácter informativo del aviso de llegada.

De esta forma, la constancia en el expediente de que se dejó tal aviso de llegada, se configura como un mecanismo para informar al destinatario de que se ha intentado por dos veces la notificación, sin que esta se haya podido practicar, y que puede acudir a las Oficinas de Correos a retirar la comunicación que se pretende efectuar.

En conclusión, el carácter informativo del aviso de llegada no significa que tal aviso, en ningún caso ni a ningún efecto, pueda servir como notificación; pero no puede considerarse como fundamento que pudiera justificar el incumplimiento por parte del agente de la obligación de dejar el aviso de llegada, sino como un aviso tendente a dar mayor seguridad jurídica al destinatario, para agotar todas las posibilidades orientadas a la efectividad de la notificación personal, que, como hemos dicho anteriormente ha de prevalecer, en cuanto sea posible, sobre la notificación edictal.

Los criterios mantenidos en el presente Fundamento de Derecho han sido sostenidos por este Tribunal Central en resoluciones de fecha 14 de julio de 2011, R.G. 5918-10, en unificación de criterio ya citada, en la de 22 de septiembre de 2011 (R.G.4306-09) y en la de 29 de noviembre de 2012 (RG 00/6484/2011), también citada por la reclamante.

Asimismo, con fecha de hoy se resuelve en esta misma Sala reclamación RG 5338/2011, en el mismo sentido.

Octavo.

Por lo expuesto, una vez analizada la documentación obrante en el expediente en la que no hay constancia de que el Agente notificador haya dejado aviso de llegada en el buzón o casillero domiciliario ni las circunstancias que impidan que tal actuación se haya podido realizar, es por lo que hay concluir que la notificación ha sido defectuosa al haber acudido a la notificación edictal sin haber cumplido con la normativa al efecto, lo que conduce a la falta de eficacia de la notificación al interesado de la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación inspectora.

La reclamante alega precisamente que la comunicación de inicio al no ser válida no interrumpe la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007.

Ha de advertirse que aquellas actuaciones se desarrollaron sin comparecencia de la interesada. El 2 de julio de 2012 se extendió acta de disconformidad, igualmente sin presencia de la obligada tributaria. Notificado a través de NEO, se dio por realizada la notificación el 15 de julio de 2012, transcurrido el plazo reglamentario sin que la entidad accediera a su buzón.

En fecha 30 de julio de 2012, **X, S.L.** solicitó que se ampliara el plazo para formular alegaciones durante 7 días hábiles más.

El acuerdo de liquidación se notificó el 19 de noviembre de 2011.

Pues bien, conforme a lo anterior, el derecho de la Administración a liquidar el IS de la obligada tributaria de los ejercicios 2006 (fin de plazo de declaración el 25 de julio de 2007) y 2007 (fin de plazo de declaración el 25 de julio de 2008) aquí implicados ha de concluirse prescrito y, por ende, salvo que por alguna otra actuación no conocida por este Tribunal se hubiese interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar los citados ejercicios no podrán ya ser liquidados por la Administración.

Procede, pues, anular el acuerdo de liquidación de los ejercicios 2006 y 2007 así como la sanción conexas a dicha liquidación, sin entrar en el análisis de las restantes cuestiones planteadas.

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA:

ESTIMARLAS, ANULANDO la liquidación dictada y la sanción impuesta.

[1] La negrita es nuestra

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.