

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062292

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia 36/2016, de 21 de enero de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 177/2013***SUMARIO:**

Notificación. Notificación por edictos. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Tutela judicial efectiva. *Requerimiento al administrador domiciliado en otra provincia.* Alega la entidad que en el momento de la notificación edictal habían caducado los nombramientos de los administradores. Únicamente lesiona el derecho de tutela judicial efectiva, en materia de notificación, la llamada indefensión material, no la formal. No cabe alegar lesión si el interesado llegó a conocer el contenido del acto o no lo hizo por negligencia o mala fe. Ejemplo de defectos calificables como sustanciales y de quebranto de formalidades de carácter secundario. El requerimiento del administrador es congruente con el hecho de que la Junta acordase ratificar al Consejo tras haber caducado sus nombramientos.

Procedimiento de inspección. Alcance de las actuaciones. *Regularización tras el sobreseimiento en vía penal. Hechos probados.* El auto de sobreseimiento provisional no impide a la Inspección la regularización con arreglo a sus propios criterios y principios. La resolución no contenía una declaración de hechos probados. Se declaró no justificado el delito por falta de prueba válida a efectos penales.

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Obra sustancialmente terminada.* El sujeto pasivo aplicó el criterio de imputación en función de la fecha en que la obra está sustancialmente terminada, en 2007, pero no aportó los contratos privados, por lo que la Inspección consideró que las rentas debían ser imputables en la fecha de la escritura en 2008. Según el informe pericial aportado por la recurrente es más correcta la imputación en la fecha de conclusión de la obra, acreditada por el certificado final de obra. En consecuencia, todas las ventas ha de imputarse en 2007, ejercicio que está prescrito.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 180.

RD 939/1986 (RGIT), art. 45.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

RD 939/1986 (RGIT), art. 66.

Ley 14 de septiembre de 1882 (LECrím), arts. 637, 666 y 675.

OM de 28 de diciembre de 1994 (Adaptación PGC a empresas inmobiliarias), Norma valoración 18.^a.

RD 22 de agosto 1885 (CCom), art. 28.

Código Civil, arts. 1.218 y 1.227.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 10.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000177 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01414/2016

Demandante: COINPOINT CONSTRUCCIONES Y PROMOCIONES, S.L.

Procurador: ARGIMIRO VAZQUEZ GUILLEN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a veintiuno de enero de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 177/2013, se tramita a instancia de COINPOINT CONSTRUCCIONES Y PROMOCIONES, S.L., entidad representada por el Procurador don Argimiro Vázquez Guillén, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 31 de mayo de 2013, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998, y sanción ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 1.553.407,85 euros, y superior a 600.000 euros la cuota del ejercicio impugnado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha, 5 de abril de 2013, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"SUPPLICO :

Que mediante el presente escrito, con devolución del expediente y con los documentos que le acompañan, tenga por formalizada la demanda contra la Resolución número R.G. 3593/11 del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 31 de enero de 2.013, objeto del presente recurso contencioso-administrativo 177/2013, y, previos los trámites legales preceptivos, dicte Sentencia por la que, estimando el recurso y revocando dicha Resolución:

1º) Con carácter principal, se anulen los actos administrativos de liquidación y de imposición de sanción que se impugnan, por nulidad de las actuaciones inspectoras desarrolladas por carecer de validez y eficacia la notificación de la comunicación de su inicio, sin que se retrotraigan dichas actuaciones para su subsanación.

2º) Con carácter subsidiario, para el supuesto de que no se estime la pretensión anterior, se anule el acto administrativo de liquidación practicado, ordenando que sea sustituido por otro nuevo en el que se acepten de plano los hechos y datos que han fundamentado el sobreseimiento de las diligencias instruidas por el Juzgado de lo Penal por presunto delito fiscal y se aplique el criterio de imputación temporal previsto en la Norma de Valoración 18ª de la Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de promoción inmobiliaria.

3º) Con carácter subsidiario, para el supuesto de que no se estime la pretensión primera, se anule el acuerdo de imposición de sanción, sin que éste sea sustituido por ningún otro, o, subsidiariamente, para que sea sustituido por otro en el que: a) no se aplique incremento alguno de la sanción por el criterio de graduación de resistencia, negativa u obstrucción a la actuación inspectora y; b) el criterio de graduación por ocultación con perjuicio económico únicamente se aplique sobre la parte proporcional de la cuota omitida que corresponda a la ocultación descubierta al margen de los registros contable "

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"A LA SALA SUPLICA que, teniendo por presentado este escrito se sirva admitirlo, con sus copias, y previos los trámites legales oportunos, dicte en su día sentencia desestimando todas las pretensiones de la parte actora."

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 14 de abril de 2014, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 21 de julio de 2014.

Cuarto.

En fecha 26 de octubre de 2015, la Sala acordó como diligencia final que la Administración Tributaria aportara copia del Informe inicial de Delito Fiscal emitido el día 27 de diciembre de 2001 a requerimiento del Juzgado de Instrucción nº 41 de Madrid, informe del que se dio traslado por 10 días a las partes por providencia de 1 de diciembre de 2015. Tras ello, se señaló por providencia de fecha 28 de diciembre de 2015 para votación y fallo el día 14 de enero de 2016, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo se interpone por la representación de la entidad Conproint Construcciones y Promociones Internacionales, S.L., contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 31 de enero de 2013, estimatoria parcial del recurso de alzada promovido en impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 24 de febrero de 2011, recaída en las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y acumulada NUM001 promovidas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación dictado el 19 de febrero de 2008 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, derivado del acta de disconformidad nº NUM002, incoada por el concepto Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 1995 a 1998), e importe a ingresar de 1.004.940,20€, y contra la resolución sancionadora de 24 de abril de 2008, derivada del mismo acta, con una cuantía de 548.467,65 €.

La resolución en su parte dispositiva acordó "Estimarlo parcialmente, anulando la Resolución impugnada y, en consecuencia, la liquidación dictada y la sanción impuesta, que habrán de ser sustituidas por otras conforme a lo expuesto en los fundamentos de derecho cuarto, sexto y undécimo de la presente resolución".

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: Las actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre Sociedades, periodos 1995 a 1998, se iniciaron mediante comunicación que fue publicada en el BOCM el 2 de marzo de 2000. Dado que el interesado no compareció en el plazo de 10 días, la notificación se produce el 15 de marzo de 2000.

El sujeto pasivo ha figurado dado de alta en el I.A.E., epígrafe 833.1 correspondiente a promoción inmobiliaria de terrenos desde el 22/11/1994 hasta el 31/12/2000.

La AEAT, como consecuencia de las actuaciones inspectoras, tras reanudarse las que se habían paralizado por envío al Ministerio Fiscal del expediente correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 1998 por presunto delito contra la Hacienda Pública, a raíz de su sobreseimiento por el Juzgado de Instrucción nº 41 de Madrid y posterior informe de la Abogacía del Estado regional de Galicia, incoó el acta de disconformidad A02 nº NUM002 , por el Impuesto sobre Sociedades y ejercicios 1995 a 1998 porque de las actuaciones inspectoras resulta:

- Que la sociedad no presentó declaraciones de IS por los referidos periodos (excepto las presentadas extemporáneamente por los ejercicios 1997 y 1998) por su actividad de promoción inmobiliaria (construcción de sendos edificios de viviendas sobre solares propios sitios en la Ciudad de Vigo, Pontevedra, el primero en C/ DIRECCION000 nº NUM003 , de 30 viviendas, y el segundo en C/ DIRECCION001 nos NUM004 - NUM005 - NUM003 - NUM006 - NUM007 - NUM008 y C/ DIRECCION002 nos NUM009 y NUM010 , de 180 viviendas, ambos con sus correspondientes locales comerciales y plazas de garaje).

- Que ha comprobado la Inspección que en la mayoría de las ventas de viviendas (VPO) promovidas ha existido un sobreprecio que no figura en las escrituras públicas de venta, ni en las declaraciones de IS de 1997 y 1998 presentadas extemporáneamente, ni se ha registrado en la contabilidad aportada.

Por lo que procede regularizar la situación tributaria, determinando la base en régimen de estimación indirecta y aumentando la base imponible declarada en 45.215.902 pts. en el ejercicio 1997, y en 261.585.201 pts. en 1998, resultando una base imponible comprobada de 0 pts. en el ejercicio 1997 y de 413.875.424 pts. en el ejercicio 1998 después de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores; como consecuencia, se propone la siguiente liquidación: ejercicio 1995: cuota a devolver 186 pts.; ejercicio 1996, cuota a devolver 987 pts.; ejercicio 1997, cuota a devolver 3.057 pts; y ejercicio 1998, cuota a ingresar 106.209.146 pts., según consta en el acta de disconformidad notificada en fecha 22 de noviembre de 2007.

Presentadas las alegaciones pertinentes, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, modificó la liquidación propuesta mediante acuerdo de fecha 19 de febrero de 2008, ya que fundamentalmente se declaran prescritos los ejercicios 1993 a 1997 y al no haberse probado la base imponible negativa declarada en 1997 no puede ser tenida en cuenta, resultando una cuota diferencial a ingresar para 1998 de 114.071.673 pts. (685.584,56 €) y una deuda total por importe de 1.004.940,20 €.

Contra dicho acuerdo interpuso la entidad ante el TEAR de Madrid reclamación económico-administrativa nº NUM000 el 25 de marzo de 2008.

SEGUNDO: Como consecuencia de la liquidación dictada, fue instruido expediente sancionador por infracción tributaria consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados parte de la deuda tributaria.

Al haberse modificado la liquidación de la que el expediente sancionador trae causa, con fecha 4 de abril de 2008 se notificó al obligado tributario rectificación de la propuesta notificada en fecha 22 de noviembre de 2007, adaptando así la propuesta de sanción a la nueva liquidación practicada.

Sin que constara la presentación de alegaciones a la nueva propuesta de sanción, con fecha 12 de mayo de 2008, se notificó acuerdo de fecha 24 de abril de 2008 por el que se impuso sanción del 80%, considerando aplicable el artículo 79 a) de la Ley 230/1963 , General Tributaria, al no resultar más favorable la Ley 58/2003.

Frente al acuerdo dictado, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa nº NUM001 el 10 de junio de 2008, que fue acumulada a la anterior.

TERCERO: Puestos de manifiesto los expedientes a efectos de alegaciones y prueba, el reclamante alegó en fecha 7 de julio de 2008 lo siguiente:

Frente al acto de liquidación impugnado señala, en primer lugar, que se reitera, por no contestadas con arreglo a Derecho, en cuantas alegaciones ha presentado ante la AEAT, antes y después de formalizarse el acta, y aduce fundamentalmente: inicio irregular del procedimiento inspector, que la Inspección de los Tributos, al

reanudar sus actuaciones de comprobación e investigación, tenía que respetar los hechos que los tribunales hayan declarado probados y, en cuanto al fondo, que no está de acuerdo con la falta de fehaciencia de las fechas de los contratos privados de venta de viviendas nuevas, ni con las consideraciones realizadas por la Inspección respecto de la Norma de Valoración 18ª OMEH 28/12/1994 (NAPGC) 1990 ni con que al determinar las bases imponibles siguiendo el método de estimación indirecta, por incumplimiento sustancial de obligaciones contables, se tome de la contabilidad el criterio de la fecha de la escritura pública de venta para su imputación temporal a 1998, que beneficia a la AEAT dada la prescripción de 1997, pero no el importe de la cifra de ventas.

Por lo que insta del TEAR que anule el acuerdo de liquidación definitiva por el IS de 1998.

Y con referencia al acuerdo sancionador impugnado, tras la puesta de manifiesto del expediente por el Tribunal, mediante escrito de alegaciones presentado el 26/11/2008 señala la recurrente que nada se aduce, sino que, como el acto de liquidación, cuya cuota constituye la base de la resolución sancionadora, ha sido impugnado ante el TEARM, la estimación significará la anulación del acto sancionador.

El TEAR de Madrid desestimó las reclamaciones interpuestas mediante Resolución de fecha 24 de febrero de 2011, que fue notificada el 14 de marzo de 2011.

CUARTO: Contra la misma fue interpuesto ante el Tribunal Económico-Administrativo-Central recurso de alzada en fecha 12 de abril de 2011, reiterando las alegaciones planteadas ante el TEAR y también que si la realidad de la base imponible negativa declarada en 1997 por la sociedad no se considera acreditada, no podía la Inspectora-Jefe rechazar su compensación en 1998, en contra del criterio que había aceptado el Actuario en su propuesta de regularización, sin acordar la ampliación de actuaciones para que se compruebe su procedencia y cuantía.

En cuanto a la sanción impuesta, alega, en síntesis, lo siguiente: Concorre causa de abstención en el Instructor del expediente sancionador porque la identidad de la persona entre el autor de la propuesta de regularización de la situación tributaria y el instructor de este expediente pone en entredicho la imparcialidad que proclama y exige la Constitución a las actuaciones de la Administración.

No se ha realizado acto alguno de instrucción en el expediente sancionador, lo cual acarrea indefensión.

No ha existido resistencia, negativa u obstrucción a la actuación inspectora.

El criterio de graduación por ocultación con perjuicio económico únicamente debe aplicarse sobre la parte proporcional de la cuota omitida que corresponda a la ocultación descubierta al margen de los registros contables.

QUINTO: En fecha 31 de enero de 2013 el Tribunal Económico Administrativo Central dictó resolución en los términos indicados, estimación parcial contra la que se interpone el presente recurso, centrado exclusivamente en el ejercicio 1998.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

a) Por lo que se refiere a la liquidación impugnada:

- Si la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación practicada por la Inspección de los Tributos acudiendo a la notificación edictal se ajusta, o no, a Derecho.

- Si, al reanudar sus actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección de los Tributos ha de respetar, o no, las conclusiones alcanzadas en las Diligencias Previas y que determinaron el sobreseimiento del proceso penal instruido.

- Si, a los efectos tanto contables como fiscales, la imputación temporal de todas las ventas contratadas con anterioridad al año 1.998 (y no sólo de las señaladas por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución impugnada) ha de hacerse, o no, al ejercicio 1.997, en lugar de al de 1.998, por aplicación de lo prevenido en la Norma de Valoración 18ª del plan sectorial de contabilidad de las empresas inmobiliarias.

b) Por lo que se refiere a la sanción que se impugna:

- Si concorre, o no, causa de abstención en el Instructor designado en el procedimiento sancionador.

- Si la no realización de acto alguno de instrucción debe, o no, considerarse como una irregularidad que acarrea indefensión.

-Si se han aplicado correctamente, o no, los criterios de graduación de la sanción.

Tercero.

El primer motivo del escrito rector se refiere a la improcedencia de la notificación edictal, con la que comienza el procedimiento inspector, de la que deriva la nulidad de la liquidación y sanción impugnada.

Aduce que no se han practicado los dos intentos de notificación a los que hace referencia el artículo 105 de la L.G.T. de 1963, que la publicación no se ha realizado en el Boletín Oficial correcto, que el segundo intento de notificar no se realizó en el domicilio fiscal de la entidad y que antes de proceder a la notificación edictal la Administración no intentó notificar al representante de la entidad.

Además, el anuncio publicado en el Boletín Oficial no contiene la información mínima requerida que debe ser notificada, y que con la referida notificación se le ha ocasionado a su mandante, ante una arbitraria y prematura finalización de las mismas, indefensión.

La resolución recurrida en su Fundamento de Derecho Segundo aborda minuciosamente esta cuestión, en los siguientes términos:

"SEGUNDO: La primera cuestión que debe resolverse es la relativa al posible inicio irregular del procedimiento inspector. Se ha aducido que previamente a su publicación en el BOCM el 02/03/2000 únicamente hubo un intento de notificación en el domicilio fiscal el 27/01/2000.

El artículo 105.6 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria establecía:

"Cuando no sea posible realizar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria, y una vez intentado por dos veces, se hará constar esta circunstancia en el expediente con expresión de las circunstancias de los intentos de notificación. En estos casos, 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 Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto a notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte.

Estas notificaciones se publicarán asimismo en los lugares destinados al efecto en las Delegaciones y Administraciones de la correspondiente al último domicilio conocido. En la publicación en los boletines oficiales aludidos constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del sujeto pasivo, obligado tributario o representante, procedimiento que las motiva, órgano responsable de su tramitación, y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado. En todo caso la comparecencia se producirá en el plazo de diez días, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el correspondiente boletín oficial. Cuando transcurrido dicho plazo no se hubiese comparecido, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales desde el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado para comparecer."

Sostiene la recurrente que una elemental diligencia por parte de la Inspección obliga, tal como exige la normativa aplicable, a notificar al representante de la entidad si ésta resulta desconocida o ausente en su domicilio fiscal. Aduce que la Inspección conocía el domicilio del representante, pues fue requerido el 16 de octubre de 2001 a través de la Delegación de Lugo para que aportara los libros de contabilidad de la sociedad. Sostiene que por tanto, antes de la publicación en el BOCM, la Inspección de los Tributos debió intentar la notificación en el domicilio fiscal del Consejero-Delegado de la Sociedad, cuyo NIF y provincia de su domicilio fiscal figuran expresamente en las propias declaraciones del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, el actuario recoge (pág. 4 de su informe, folio 405 del expediente):

"(..) al iniciarse actuación inspectora el sujeto pasivo era una sociedad inactiva, que había cesado en el ejercicio de su actividad empresarial, y que carecía de todo órgano representativo con poderes vigentes pues los nombramientos de sus Administradores habían caducado por el transcurso del plazo de cinco años recogido en sus estatutos. Esa era la situación de la sociedad de acuerdo con la información remitida a la Inspección por el Registro Mercantil de Madrid en Mayo de 2000. Posteriormente, de acuerdo con la escritura pública aportada por el interesado el pasado día 12/11/01, que hasta ese momento, era completamente desconocida por la Inspección, el sujeto pasivo parece haberse reactivado en el sentido de que ha procedido a nombrar un nuevo Consejo de Administración y adaptar los estatutos de la sociedad a la Ley 2/1995 de SRL mediante escritura pública de fecha 21/02/01."

En el requerimiento de información al que hace referencia la recurrente, (folio 59 del expediente) se señala lo siguiente:

"De acuerdo con la documentación obrante en esta Inspección resulta que Vds. Fueron Consejeros Delegados solidarios de la entidad CONPROINT CONSTRUCCIONES Y PROMOCIONES INTERNACIONALES, SL, con NIF 8811065294, cargos que, aunque ya están caducados, fueron desempeñados por Vds. durante el plazo de cinco años desde su nombramiento en la propia escritura de constitución de la entidad el 20-12-94, todo ello conforme figura en el Registro Mercantil."

Es decir, que en la fecha en que se publica la comunicación de inicio en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, esto es, el 2 de Marzo de 2000, habían caducado los nombramientos de los Administradores y por tanto la sociedad carecía de todo órgano representativo con poderes vigentes. Es con posterioridad, durante el transcurso de las actuaciones inspectoras, cuando, mediante acuerdo de la junta universal de accionistas celebrada el día 01/02/2001, se aprueban unos nuevos estatutos para adaptarlos a la Ley 2/1995, de 23 de Marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, y se adoptó el acuerdo de ratificar el consejo de Administración nombrado anteriormente, lo que se eleva a escritura pública de fecha 21/02/01, inscrita en el Registro el 20/03/02, que fue aportada a la Inspección día 12/11/01.

Por lo tanto, dado que a fecha 2 de Marzo de 2000, la sociedad carecía de todo órgano representativo con poderes vigentes, la Inspección actuó con diligencia, realizando un primer intento de notificación en el domicilio fiscal de la sociedad (C/ Rodríguez San Pedro 13 de Madrid) en fecha 27/01/2000, según consta en diligencia formalizada por Agente de la AEAT (folio 10 del expediente), asegurando el conserje del edificio que el obligado tributario se había marchado de allí hacía unos dos años) y un segundo intento de notificación el 31/01/2000 en un posible domicilio del sujeto pasivo (C/ Antonio Maura 16 de Madrid, que es donde el mencionado conserje creía que se había instalado), resultando igualmente fallido, que igualmente consta en diligencia formalizada por Agente de la AEAT (folio 11 del expediente) antes acudir a la publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid.

En relación a la comunicación de inicio, la recurrente también alega que la publicación debería haberse realizado en el Boletín Oficial del Estado y no en el de la Comunidad de Madrid.

No obstante, la Administración de la que procede el acto a notificar es la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, por lo que es correcta la publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid. Además, la sociedad tiene su domicilio fiscal en Madrid.

El actuario recoge (pág. 5 de su informe, folio 406 del expediente):

«El actuario que suscribe este informe fue autorizado para desarrollar las actuaciones inspectoras que resultasen necesarias, en el ámbito de la Delegación Especial de la A.E.A. T. de Madrid, para la comprobación de la situación tributaria del obligado tributario, que tiene, como vimos, su domicilio fiscal en Madrid, en virtud de autorización emitida el 27/10/1999 por el Director del departamento de Inspección, de acuerdo con lo establecido en el art. 17 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos .

Esta autorización consta en el folio 1 del expediente.

También alega la recurrente en relación con la notificación, que no se indicó en el anuncio publicado el BOCM el alcance de las actuaciones inspectoras ni el efecto que la iniciación de la actuación inspectora produce sobre la interrupción del plazo de prescripción en base al artículo 45.4 del Reglamento.

El artículo 45.4 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la inspección de los Tributos disponía:

"En las comunicaciones se hará constar el lugar y la fecha de su expedición, la identidad de la persona o entidad y el lugar a los que se dirigen, la identificación y la firma de quien las remita, y los hechos o circunstancias que se comunican o el contenido del requerimiento que a través de la comunicación se efectúa.

Cuando la comunicación sirva para hacer saber al interesado el inicio de actuaciones inspectores, se hará constar en ella la interrupción de la prescripción que su notificación, en su caso, suponga."

Se refiere por tanto el artículo a la comunicación de inicio como tal y no al anuncio que se publique en el boletín. En la comunicación de inicio (folios 6 y ss. del expediente) si se indica el alcance de las actuaciones inspectoras y el efecto que la iniciación de la actuación inspectora produce sobre la interrupción del plazo de prescripción.

Por lo que procede concluir que los motivos de oposición frente al acto de liquidación impugnado que se acaban de examinar deben decaer jurídicamente."

Y expuesto lo anterior, cabe reseñar la Jurisprudencia del T.S., STS de 12 de mayo de 2011, RC 2697/2008, FFJJ 2º y 3º, que resume los principios inspiradores de la relevancia de los actos de comunicación, doctrina reiterada, aunque de forma resumida, en la STS de 1 de octubre de 2012, FFJJ 2º y 3º:

«(...) El punto de partida de esta labor no puede ser otro que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, reconocer que los actos de notificación «cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes» (STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 2); teniendo la «finalidad material de llevar al conocimiento» de sus destinatarios los actos y resoluciones «al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva» sin indefensión garantizada en el art. 24.1 CE (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2).

Y aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable mutatis mutandis a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente [SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 3, 4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3 ; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; y 111/2006, de 5 de abril , FFJJ 4 y 5].

Una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo «el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución» (SSTC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3 ; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2 ; y 113/2001, de 7 de mayo , FJ 3), con el «consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados» [SSTC 155/1988, FJ 4 ; 112/1989, FJ 2 ; 91/2000, de 30 de marzo ; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2 ; 19/2004, de 23 de febrero ; y 130/2006, de 24 de abril , FJ 6. En igual sentido Sentencias de esta Sala de 25 de octubre de 1996 (rec. apel. núm. 13199/1991), FD Cuarto ; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apel. núm. 12960/1991), FD Segundo].

Lo anterior implica, básicamente, en lo que aquí interesa, que si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio -,y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo-, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia [SSTC 101/1990, de 4 de junio, FJ1 ; 126/1996, de 9 de julio, FJ 2 ; 34/2001, de 12 de febrero, FJ 2 ; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2 ; 90/2003, de 19 de mayo, FJ 2 ; y 43/2006, de 13 de febrero , FJ 2].

Igual doctrina se contiene en distintos pronunciamientos de esta Sala. En particular, hemos aclarado que el rigor procedimental en materia de notificaciones «no tiene su razón de ser en exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proscripción de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagran el Art. 24 de la Constitución » [Sentencias de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero ; de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero ; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero ; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto]; hemos afirmado que las exigencias formales «sólo se justifican en el sentido y en la medida en que cumplan una finalidad» (Sentencia de 6 de junio de 2006 , cit., FD Tercero); hemos dicho que «todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación» entre el órgano y las partes «no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad, se ha producido aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se ha producido en determinadas circunstancias o no se ha producido» [Sentencia de 25 de febrero de 1998 , cit., FD Primero], hemos destacado que «el objeto de toda notificación administrativa y de las formalidades de que ha de estar revestida, para tener validez, es el de garantizar que el contenido del acto, en este supuesto de la liquidación tributaria, llegue a conocimiento del obligado» [Sentencia de 7 de octubre de 1996 (rec. cas. núm. 7982/1990), FD Segundo]; hemos declarado que «[l]os requisitos formales de las notificaciones, que las diferentes normas invocadas establecen, tienen por finalidad garantizar que el contenido del acto administrativo llegue cabalmente a conocimiento del interesado y que incluya los medios y plazos de impugnación, de forma que, cuando ese fin está cumplido, pierden las referidas formalidades su razón de ser y cualesquiera que sean otras consecuencias que pudieran producir su inobservancia (responsabilidad del funcionario, por ejemplo), lo que no puede causar es la anulación de la notificación misma pues resultaría absurdo convertir el medio (el requisito garante de que la notificación se produce) en fin de sí mismo» [Sentencia de 2 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5572/1998), FD Tercero]; y, en fin, hemos dejado claro que «lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas», de manera que «cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado» [Sentencia de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Cuarto].

En otros términos, «y como viene señalando el Tribunal Constitucional "n[i] toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE " ni, al contrario, "una notificación correctamente practicada en el plano formal" supone que se alcance "la finalidad que le es propia", es decir, que

respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece [SSTC 126/1991, FJ 5 ; 290/1993, FJ 4 ; 149/1998, FJ 3 ; y 78/1999, de 26 de abril , FJ 2], lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado» [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

Por la misma razón, no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción [ATC 403/1989, de 17 de julio , FJ 3; Sentencias de este Tribunal de 14 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3253/2002), FD Sexto ; y de 10 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3466/2002), FD Cuarto], ni, desde luego, cuando ha rehusado personalmente las notificaciones (SSTC 68/1986, de 27 de mayo, FJ 3 ; y 93/1992, de 11 de junio , FJ 4).

CUARTO. Una vez establecido que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva, conviene comenzar aclarando, como presupuesto general, que lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

Pues bien, el análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitablemente, como hemos señalado anteriormente, muy casuística- pone de relieve que, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación.

La primera de las circunstancias concurrentes a valorar es, como acabamos de referir, el deber de diligencia exigible tanto al obligado tributario como a la Administración. Con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, «declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias» [Sentencia de 12 de diciembre de 1997 (rec. cas. núm. cas. en interés de ley 6561/1996), FD Octavo].

Esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo. En particular, se ha afirmado con rotundidad que, en la medida en que la carga de fijar y comunicar el domicilio «recae normativamente sobre el sujeto pasivo», «si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria». En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto ; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora- siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles.

Por lo que se refiere a la diligencia que corresponde a la Administración, ha de traerse necesariamente a colación la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional en relación con la especial diligencia exigible a los órganos judiciales en la comunicación de los actos de naturaleza procesal, trasladable, como hemos dicho, mutatis mutandis, a la Administración.

En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», de «último remedio» -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2 ; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2 ; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2 ; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2 ; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2 ; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2 ; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2 ; y 128/2008, de 27 de octubre , FJ 2], ha señalado que tal procedimiento «sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación» (STC 65/1999 , cit., FJ 2); que el órgano judicial «ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la

inutilidad de los medios normales de citación» (SSTC 163/2007, cit., FJ 2 ; 231/2007 , cit., FJ 2; en términos similares, SSTC 2/2008, cit., FJ 2 ; 128/2008, cit., FJ 2 ; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2 ; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2 ; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2 ; 223/2007, cit., FJ 2 ; y 231/2007 , cit., FJ 2). En fin, recogiendo implícita o explícitamente esta doctrina, en la misma dirección se ha pronunciado recientemente esta Sala en Sentencias de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FD Tercero ; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FD 3; de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero; de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núms. 4689/2006 y 4883/2006), FD Tercero ; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto.

Ahora bien, sobre estas afirmaciones generales deben hacerse algunas matizaciones:

- En primer lugar, que el deber de diligencia del órgano judicial a la hora de indagar el domicilio no tiene siempre la misma intensidad, sino que varía en función del acto que se comunica (inicio de actuaciones judiciales o actos procesales de un procedimiento ya abierto) [SSTC 113/2001, cit., FJ 5 ; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2 ; y 158/2008, de 24 de noviembre , FJ2].

- En segundo lugar, que «dicha obligación debe ponderarse en función de la mayor o menor dificultad que el órgano judicial encuentre para la identificación o localización de los titulares de los derechos e intereses en cuestión, pues no puede imponerse a los Tribunales la obligación de llevar a cabo largas y complejas indagaciones ajenas a su función» (STC 188/1987, de 27 de noviembre , FJ 2; y Sentencia de esta Sala 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero); sin que se pueda «demandar del Juez o Tribunal correspondiente una desmedida labor investigadora y de cercioramiento sobre la efectividad del acto de comunicación en cuestión» (STC 113/2001, de 7 de mayo , FJ 5; en términos parecidos, SSTC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2 ; 90/2003, de 19 de marzo, FJ 2 ; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2 ; y 76/2006, de 13 de marzo).

- En tercer lugar, el Tribunal Constitucional viene señalando que existe un especial deber de diligencia de la Administración cuando se trata de la notificación de sanciones, con relación a las cuales, en principio, «antes de acudir a la vía edictal», debe «intentar la notificación en el domicilio que aparezca en otros registros públicos» (SSTC 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2).

Todos los citados elementos deben ser ponderados tendiendo siempre presente, de un lado, el principio antiformalista que, como ya hemos señalado, rige en materia de notificaciones, y, en síntesis, viene a implicar que, en este ámbito, lo decisivo no es que se cumplan las formalidades legales, sino que el interesado haya tenido o haya podido tener conocimiento tempestivo del acto; y, de otro, el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados.

En lo que a los ciudadanos se refiere, esta Sala ha señalado que el principio de buena fe «impid[e] que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos» [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero ; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero ; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto], y les impone «un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija» [Sentencias 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Quinto; de 10 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 9547/2003), FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo], lo que conlleva, entre otros los siguientes corolarios:

a) Que el acto o resolución debe entenderse por correctamente practicada cuando, como advierten expresamente algunas normas vigentes (arts. 111.2 LGT ; 59.4 de la Ley 30/1992 ; y 43.a) del Real Decreto 1829/1999), el interesado rehúse su notificación [Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 3302/2006), FD Tercero; en los mismos términos, Sentencias de 2 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 3251/2006), FD Tercero ; y de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

b) Que carece de trascendencia que la notificación sea defectuosa si consta que el interesado ha podido conocer la decisión que se le pretendía comunicar; porque el principio de buena fe impide tutelar al recurrente cuando utiliza los errores incurridos por la Administración en la notificación, «con propósitos no de auténtica defensa, sino de obstrucción a la actuación de la Administración tributaria» [Sentencia de 28 de julio de 2000 (rec. cas. núm. 6927/1995), FD Tercero].

c) Que si el interesado incumple con la carga de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio -y, reiteramos la precisión, siempre que la Administración haya demostrado la diligencia y buena fe que también le son exigibles-, debe sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento [Sentencias de 10 de junio de 2009, cit., FD Cuarto ; y de 16 de junio de 2009 , cit., FD Segundo].

d) Y, finalmente, que, con carácter general, no cabe que el interesado alegue que la notificación se produjo en un lugar o con persona improcedente cuando recibió sin problemas y sin reparo alguno otras recogidas en el mismo sitio o por la misma persona [STC 155/1989, de 5 de octubre , FJ 3; ATC 89/2004, de 22 de marzo , FJ 3; ATC 387/2005, de 13 de noviembre , Fi 3; Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2004 (rec.

cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Cuarto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apelación. núm. 12960/1991), FD Segundo].

La buena fe, sin embargo, no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aún cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [SSTC 76/2006, de 13 de marzo, FJ 4 ; y 2/2008, de 14 de enero , FJ 3], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4), especialmente cuando se trata de la notificación de sanciones administrativas (SSTC 54/2003, de 24 de marzo, FFJJ 2 a 4 ; 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 4 ; 157/2007, de 2 de julio, FJ 4 ; 226/2007, de 22 de octubre, FJ 4 ; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 3 ; 128/2008, de 27 de octubre, FFJJ 2 y 3; y 158/2008, de 24 de noviembre , FJ 3).

QUINTO. Una vez fijados con claridad los criterios que permiten determinar en cada caso concreto si debe o no entenderse que el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado (y, por ende, se le causó o no indefensión material), procede ya, sin más trámites, explicar cómo, según se desprende de nuestra jurisprudencia, deben aplicarse esos criterios. Y, a este respecto, hay que comenzar por distinguir, fundamentalmente, entre los supuestos en los que se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma (o reclamadas en la interpretación de las mismas por la doctrina de esta Sala), y aquellos otros en los que alguna o algunas de dichas formalidades no se respetan.

A) En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción -iuris tantum- de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado.

Esta presunción, sin embargo, puede enervarse en todos aquellos casos en los que, no obstante el escrupuloso cumplimiento de las formalidades legales, el interesado acredite suficientemente, bien que, pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (naturalmente, se excluyen los casos en que se aprecie mala fe), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables.

1) Con relación al primero de los supuestos, es decir cuando el acto o resolución adecuadamente notificado no llegó al conocimiento del interesado pese a que éste actuó con la diligencia debida, debe señalarse que la diligencia que se exige es del interesado y no del tercero. El supuesto que más frecuentemente se examina por los Tribunales es el de la notificación a un tercero que guarda cercanía o proximidad geográfica con el destinatario (empleada/o del hogar, conserje o portero/a de una finca, vigilante del edificio, etc.).

Con carácter general, en primer lugar, debe subrayarse que en los supuestos en los que se ha entregado la notificación a un tercero que, tal y como exige la jurisprudencia, guarda con el interesado proximidad o cercanía geográfica, la norma sólo establece -puede establecer- una mera presunción -eso sí, de cierta intensidad- de que el acto o resolución llegó a conocimiento del destinatario. Por esta razón, esta Sala ha señalado, recogiendo la doctrina constitucional, que «es verdad que cuando la notificación se practica correctamente a un tercero, si el interesado niega haberla recibido o haberlo hecho intempestivamente el órgano judicial o la Administración no pueden presumir sin más que el acto ha llegado a conocimiento del interesado, sino que deben atender a dicha alegación (SSTC 275/1993, de 20 de septiembre, FFJJ 3 y 4; 39/1996, de 11 de marzo, FJ 2 ; 78/1999, de 26 de abril, FJ 2 ; 113/2001, de 7 de mayo, FJ 3 ; 21/2006, de 30 de enero, FJ 3 ; 113/2006, de 5 de abril , FJ 6), pero corresponde a la parte probar dicho extremo [STC 116/2004, de 12 de julio , FJ 5. En el mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencias de 15 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4789/2004), FD Tercero ; y de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto]» [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero ; en el mismo sentido, Sentencia de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007), FD Cuarto].

Corresponde además al obligado tributario el esfuerzo de probar que, pese al cumplimiento exquisito de las normas que regulan las notificaciones, el acto o resolución no llegó a tiempo para que el interesado pudiera reaccionar contra el mismo, y tal esfuerzo debe consistir en algo más que meras afirmaciones apodícticas no asentadas en prueba alguna [STC 116/2004, de 12 de julio , FJ 5; y Sentencias de esta Sala de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto ; de 15 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4789/2004), FD Tercero; de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto; de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero; y de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007), FD Cuarto].

Finalmente, conviene precisar asimismo que lo que los interesados deben probar es que el acto o resolución no les llegó «a tiempo» para reaccionar contra el mismo (STC 113/2006, de 5 de abril , FJ 6), o «que no les fue trasladado con el tiempo suficiente para reaccionar en defensa de sus derechos e intereses legítimos» (STC 113/2006, de 5 de abril , FJ 6). De manera que si tuvo conocimiento del acto por el tercero cuando aún le quedaba tiempo para reaccionar, el interesado está en la obligación de hacerlo, sin que, en principio, quepa interpretar -como a menudo se hace- que el plazo para recurrir se cuenta desde que el tercero le hizo entrega de la comunicación [STC 184/2000, de 10 de julio , FJ 3. En el mismo sentido se ha pronunciado esta Sala en la Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero, y, citando la anterior, en la Sentencia de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007), FD Cuarto].

2) El segundo de los supuestos en que quiebra la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación, se produce, en esencia, cuando el obligado tributario no comunica a la Administración el cambio de domicilio, y ésta, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos (o, incluso, en las propias bases de datos de la Administración actuante). En esta línea el Tribunal Constitucional ha afirmado que «cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio o de cualquier otro dato que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos» (entre muchas otras, STC 55/2003, de 24 de marzo , FJ 2; en el mismo sentido, SSSTC 291/2000, de 30 de noviembre , FJ 5; 43/2006, de 13 de febrero , FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre , FJ 2; y 2/2008, de 14 de enero , FJ 2). De igual forma, el Tribunal Supremo ha incidido en la jurisprudencia más reciente en la idea de que «el carácter residual de la notificación edictal al que ya hemos aludido requiere que, antes de acudir a ella, se agoten las otras modalidades que aseguran en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación, así como que no conste el domicilio del interesado o se ignore su paradero» [Sentencias de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FFDD Segundo y Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto].

B) La segunda situación a tener en cuenta para valorar si el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado, es aquella en la que no se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma. En este caso hay que diferenciar, a su vez, según las formalidades incumplidas por el poder público sean de carácter sustancial o secundario.

1) Cuando en la notificación se han desconocido formalidades de carácter sustancial, en la medida en que éstas se consideran imprescindibles como medio para garantizar que la comunicación del acto o resolución tiene lugar, hay que presumir que estos no han llegado a conocimiento tempestivo del interesado, causándole indefensión y lesionando, por tanto, su derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE . Ahora bien, esta presunción admite prueba en contrario que, naturalmente, corresponde a la Administración [así se desprende de la STC 21/2006, de 30 de enero , FJ 4, y de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 7914/2003), FD Tercero], lo que sucedería, por ejemplo, cuando la Administración acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado. De igual forma, los defectos sustanciales carecen de trascendencia cuando no se cuestiona -o, lo que es igual, se admite expresa o implícitamente- que el acto o resolución llegó tempestivamente a su destinatario [Sentencias de esta Sala de 25 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 3545/2003), FD Cuarto ; de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto], o, en fin, pese a las irregularidades serias que pudieran haber existido en la notificación, se recurre el acto o resolución dentro del plazo legalmente establecido (supuesto específicamente previsto en el art. 58.3 de la LRJ-PAC).

De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo pueden extraerse algunos ejemplos de defectos calificables como sustanciales. Así:

a) La notificación en un domicilio que no es el del interesado a un tercero que no se demuestra que cumpla el requisito de la "cercanía" o "proximidad" geográfica con el destinatario que ha venido exigiendo la jurisprudencia (entre otras, SSTS 21/2006, de 30 de enero, FJ 4 ; 111/2006, de 5 de abril, FJ 5 ; y 113/2006, de 5 de abril , FJ 6).

b) La notificación que se efectúa en un domicilio que no es el del interesado, no haciéndose además constar la relación que el receptor de la comunicación tiene con el mismo [Sentencia de esta Sala de 8 de noviembre de 2006 (rec. cas. núm. 4201/2001), FD Segundo].

c) La notificación en las dependencias de la Administración a un tercero, no constando que sea el representante de la sociedad interesada ni la relación que tiene con el destinatario [Sentencia de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 7914/2003), FD Cuarto].

d) La notificación que se realiza en el domicilio del obligado tributario a tercera persona que no hace constar su identidad, consignando el nombre y apellido/s y/o el DNI [art. 111.1 LGT ; Sentencias de 8 de marzo de 1997 (rec. apel. núm. 5256/1991), FD Primero ; de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero ; de 15 de octubre de 1998 (rec. apel. núm. 6555/1992), FD Segundo ; de 2 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 131/1995), FD Primero ; de 9 de marzo de 2000 (rec. apel. núm. 2017/1992), FD Tercero ; de 11 de diciembre de 2001 (rec. cas. núm. 4239/1996), FD Segundo ; de 9 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 4459/1998), FD Tercero ; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto].

e) Notificación edictal o por comparecencia sin que se intentara dos veces [STC 65/1999, de 26 de abril , FJ 3; y Sentencias de esta Sala de 8 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 10087/2003), FD Tercero ; de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FJ Tercero; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FJ Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto] la notificación en el domicilio fiscal del interesado o en el designado por el mismo [art. 112.LGT ; Sentencia de 30 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 6144/2006), FJ Quinto] ; o no habiéndose producido el segundo intento transcurrida una hora desde el primero [Sentencia de 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FJ Cuarto]; o no constando la hora en la que se produjeron los intentos [Sentencia de 11 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4370/2003), FJ Tercero] ; o, en fin, no habiéndose publicado el anuncio en el Boletín Oficial correspondiente [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 3 ; y 223/2007, de 22 de octubre , FJ 3].

f) Notificación que se considera válida, pese a que ha sido rechazada por una persona distinta del interesado o su representante (ats. 111.2 LGT y 59.4 de la LRJ-PAC).

g) Notificación de un acto en el que no consta o consta erróneamente los recursos que proceden contra el mismo (SSTC 158/2000, de 12 de junio, FJ 6 ; y 179/2003, de 13 de octubre , FFJJ 1 y 4), el plazo para recurrir (SSTC 194/1992, de 16 de noviembre, FFJJ 2 y 3; y 214/2002, de 11 de noviembre , FFJJ 5 y 6) o el órgano ante el que hacerlo [art. 58.2 de la LRJ-PAC ; Sentencia de esta Sala de 8 de noviembre de 2006 (rec. cas. núm. 4201/2001), FD Segundo].

2) En cambio, cuando las quebrantadas son formalidades de carácter secundario, debe partirse de la presunción de que, en principio, el acto o resolución ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado, en la medida en que las formalidades obviadas no se consideran garantías imprescindibles para asegurar que el destinatario recibe a tiempo la comunicación, sino mero refuerzo de aquéllas. En este sentido, esta Sala ha señalado que «no puede elevarse a rito lo que no es más que un requisito formal de garantía no determinante de nulidad, cuando se trata de una omisión intrascendente, en cuanto la realidad acredita el conocimiento por el destinatario del contenido del acto y de todas las exigencias para su impugnación desde el momento de la notificación» [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero ; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero ; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto ; y de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

De acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, puede inferirse que, en principio, no puede entenderse que lesionen el art. 24.1 CE las notificaciones que padecen los siguientes defectos:

a) La notificación que se entrega una vez transcurridos diez días desde que se dictó el acto (art. 58.2 de la LRJ-PAC).

b) Notificación que se entrega, no al portero (art. 111.1 LGT), sino a un vecino (a sensu contrario, SSTC 39/1996, de 11 de marzo, FJ 1 ; 19/2004, de 23 de febrero, FJ 4 ; y 21/2006, de 30 de enero , FJ 4), salvo cuando exista duda sobre la relación de vecindad (STC 19/2004 , cit., FJ 4).

c) Notificación de la Resolución del TEAC en un domicilio distinto del designado por el interesado (art. 234.3 LGT), pero sí en otro adecuado -v.g.r. su domicilio fiscal o el de su representante- (STC 130/2006, de 24 de abril , FJ 6).

d) Notificación a un tercero que se identifica con el nombre y un apellido, y hace constar su relación con el destinatario, pero no hace constar su DNI [art. 41.2 RD 1829/1999 ; Sentencias de 7 de abril de 2001 (rec. cas. núm. 3749/1995), FJ Segundo (vecina); de 1 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 482/1998), FD Tercero (hija); de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto (portero)] ; o a un tercero que, hallándose en el domicilio del destinatario, no señala su relación con éste, aunque se identifica perfectamente [Sentencias de 10 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 585/2008), FD Cuarto ; de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero ; y de 15 de octubre de 1998 (rec. apel. núm. 6555/1992), FD Segundo ; en contra, con matices, Sentencia de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 7914/2003), FD Tercero];notificación al empleado de una entidad que, pese a que se identifica sólo con un nombre y el NIF de la entidad, está perfectamente identificado [Sentencia de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Cuarto].

e) Notificación en el domicilio de una sociedad mercantil no constando que la recogiera un empleado [Sentencia de 24 de mayo de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 318/2005), FD Tercero], o no figurando la correcta identificación de la persona que la recibe, sino únicamente el sello de la entidad [Sentencias

de 25 de abril de 2000 (rec. cas. núm. 6050/1995), FD Segundo ; de 29 de abril de 2000 (rec. cas. núm. 5440/1995), FD Cuarto ; de 11 de diciembre de 2001 (rec. cas. núm. 4239/1996), FD Segundo ; de 11 de octubre de 2005 (rec. cas. núm. 4628/2000), FD Cuarto ; de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2574/2003), FD Quinto ; y de 3 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 2338/2007), FD Segundo]; o la notificación a un ente público en su propia sede recogida por persona que se identifica perfectamente pero no expresa su relación con aquel ni el motivo de hallarse en el lugar de recepción [Sentencia de 30 de septiembre de 2003 (rec. cas. núm. 6647/1998), FD Tercero]; o notificación en el domicilio de otra entidad que tiene el mismo administrador [Sentencia de 19 de diciembre de 2002 (rec. cas. núm. 7692/1997), FD Segundo] ; o notificación dirigida a una sociedad recibida por un empleado de una sociedad distinta de la destinataria (matriz), con domicilio coincidente y con la que comparte servicio general de recepción (Sentencia de 11 de octubre de 2005 , cit., FD Cuarto); o notificación al administrador único de la sociedad cuando se desconoce el domicilio de ésta [Sentencia de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Sexto].

f) Notificación del acto sin especificar si es o no definitivo en vía administrativa, pero indicando los recursos procedentes [Sentencia de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero]; o indicando que cabe recurso ante el "Tribunal Regional" en lugar de ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, aunque era obvio que se refería a este último (Sentencia de 12 de abril de 2007 , cit., FD Tercero).

g) Notificación dirigida al domicilio del interesado, constando en el aviso de recibo de Correos el nombre de éste y el de su representante legal [Sentencia de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo]; o notificación dirigida al destinatario, identificado correctamente con nombre y apellidos, pero también a nombre de una sociedad mercantil de la que no es representante [Sentencia de 21 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 4367/2005), FD Segundo].

h) Notificación realizada en un domicilio que anteriormente tenía la entidad, y que sigue siendo de empresas del mismo grupo empresarial, habiéndose firmado por quien se identifica como empleado, consigna su DNI y estampa el sello de la empresa [Sentencia de 3 de noviembre de 2010 , cit., FD Segundo]; o incluso cuando, en idéntica situación, no se ha estampado el anagrama o logotipo de la empresa [Sentencia de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007), FD Cuarto]. (...)» (FFJJ 3º, 4º y 5º)".

A la vista de toda esta doctrina procede hacer nuestros los pronunciamientos de la resolución del TEAC, antes reseñada, en la que se da cumplida respuesta a las alegaciones de la parte, hoy también planteadas, debiéndose añadir que el requerimiento realizado el 16 de octubre de 2001, a don Luis Antonio , a través de la Delegación de Lugo, resulta claramente congruente con el hecho de que en la Junta Universal de Accionistas de la sociedad, celebrada el 1 de febrero de 2001, se acordase ratificar al Consejo nombrado anteriormente tras haber caducado los nombramientos de los Administradores de la Sociedad. Y todo ello teniendo en cuenta que del domicilio fiscal declarado ante la Administración se marchó hacía unos dos años, sin ponerlo en conocimiento de la Administración (STS de 6 de octubre de 2011, RC 3007/2007 , FJ4).

También es preciso indicar que aunque la notificación edictal fuera defectuosa, lo decimos a efectos de mera hipótesis, el posible defecto no ha causado indefensión real y efectiva al sujeto pasivo, quien ha podido recurrir tanto en vía administrativa y judicial las liquidaciones derivadas de la regularización practicada por la Administración, aduciendo los motivos y promoviendo las pruebas que ha considerado pertinentes a su derecho, al margen, naturalmente, del conocimiento que ha tenido del procedimiento seguido frente a la misma desde el día 6 de noviembre de 2001 (folio 31). Invocamos es este sentido la STS de 10 de febrero de 2014, RC 2991/2011 , FJ7.

Destacar al respecto que en la misma fecha en que se publicó el edicto la parte presentó declaraciones extemporáneas de los ejercicios 1997 y 1998.

Por último, el hecho de que en un determinado momento la Inspección considerase que se daban por terminadas las actuaciones, con emisión de informe sobre la presunta concurrencia de elementos constitutivos del delito contra la Hacienda Pública, en absoluto puede considerarse como causa de indefensión, teniendo en cuenta que la documentación a la que alude la parte pudo ser acompañada en momentos posteriores a dicha fecha.

Además, como señala la contestación a la demanda, la paralización por el procedimiento penal se produce desde que la Inspección aprecia que concurren los requisitos del tipo penal por lo que las mismas no pueden continuar en tanto no exista pronunciamiento penal.

En consecuencia, procede desestimar dicho motivo.

Cuarto.

En el siguiente se alega que conforme al artículo 180 de la L.G.T . 58/2003 la Inspección de Tributos tiene que respetar los hechos que los Tribunales hayan declarado probados, por lo que al no haberlo hecho así en el presente caso se deben anular las liquidaciones giradas.

Ha de indicarse que las actuaciones penales seguidas contra la recurrente fueron sobreseídas provisionalmente por el Juzgado de Instrucción nº. 41 de Madrid, Diligencias Previas 2926/2002, en auto de 3 de Agosto de 2007, que devino firme.

Respecto de este motivo se pronuncia, asimismo el TEAC en el Fundamento de Derecho Tercero de su resolución:

"TERCERO: La siguiente cuestión que debe resolverse es la relativa a la posibilidad de vinculación de la regularización tributaria en vía administrativa a los criterios expresados por el Fiscal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en escrito de fecha 02/07/2007, en el que se propone que se acuerde el sobreseimiento provisional y archivo de la causa seguida en virtud de denuncia, interpuesta por el Ministerio Fiscal con fecha 13/06/2002, en la que se imputaba a los representantes legales de COMNPROINT SL la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 1998 de la mencionada sociedad mercantil. El Magistrado-Juez del Juzgado de Instrucción nº 41 de Madrid, acordó, de conformidad con lo pedido por el Fiscal, el sobreseimiento provisional y archivo de las actuaciones, mediante Auto de fecha 03/08/2007.

La entidad recurrente aduce lo siguiente:

"La Jurisdicción Penal ha estimado, en contra de lo que sostenía el Actuario, que la imputación de las ventas en las empresas inmobiliarias ha de hacerse en el ejercicio en que estén terminadas las obras con independencia de la fecha en que hayan celebrado los acuerdos privados o las escrituras públicas de venta, siempre claro esté que a la fecha de terminación de las obras los pisos hubieran sido realmente vendido.

Y el representante autorizado de la sociedad solicitó que cumpliera lo prevenido en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, que no es otra cosa que imputar todas las ventas al ejercicio 1997, fecha de terminación de las obras, y, en consecuencia, tal como señaló el Ministerio Fiscal y aceptó el Juzgado, habría que devolver a mi representada la cantidad de 25.886.259 pesetas (155.759,55 euros), por el ejercicio de 1998..

Frente a lo alegado por el representante de la sociedad sostiene la Inspección de los Tributos, y lo ha confirmado el Tribunal Regional en la resolución que se recurre, reproduciendo el informe emitido por la Abogada del Estado-Jefe del Servicio Jurídico Regional de Galicia, de fecha 9 de noviembre de 2007, que la resolución dictada por el Juzgado de Instrucción nº 41 de Madrid no contiene una declaración de hechos probados y no produce efecto de cosa juzgada, lo cual, en su opinión supone que lo actuado en vía de investigación criminal no vincula en modo alguno a la Administración Tributaria más allá del puro valor argumentativo.

Enérgicamente he de rechazar tal opinión por manifiestamente contraria a Derecho, como seguidamente razono.

La Inspección de los Tributos y la Abogacía del Estado a la que aquella sigue sin más ignora de forma deliberada el contenido de una resolución judicial que, si bien no tiene efecto de cosa juzgada material, sí lo tiene desde el punto de vista formal en el sentido de que es firme y definitiva ha puesto fin al procedimiento penal por los motivos que en la misma se consignan y que he reproducido antes.

En primer lugar cabe contestar que ninguna resolución dictada en materia penal salvo una sentencia (absolutoria o condenatoria) contiene un relativo de hechos probados, pero ello no es óbice para que un auto de sobreseimiento provisional no deba producir los efectos propios en derecho que se le suponen.

Por lo demás, el argumento sostenido por el actuario pretende desconocer los especiales caracteres del delito tipificado por el artículo 305 del Código Penal; a saber, que se trata básicamente de un delito de omisión y contiene una norma penal en blanco, lo que ineludiblemente trae consigo que cualquier resolución dictada por un órgano de la jurisdicción penal deba efectuar el correspondiente proceso de heterointegración con las normas administrativas (tributarias) que resulten de aplicación. También, por supuesto, la que decide poner fin al procedimiento penal de manera anticipada a la fase de plenario (...).

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en sentencia 4956/2011, de fecha 07/07/2011 establece el criterio de que un auto de sobreseimiento provisional no impide a la Inspección proceder a la regularización tributaria de la entidad con arreglo a sus propios criterios y principios, que no resultarían de aplicación en el orden jurisdiccional penal, y así señala:

(...)

TERCERO. El Abogado del Estado, en cuanto al primer motivo, opone que lo decisivo es que la doctrina aplicada por el Tribunal sea ajustada a Derecho, con independencia de que los hechos actuales sean o no totalmente coincidentes con los que tuvo en cuenta la sentencia anterior.

En cuanto al segundo motivo, indica el Abogado del Estado que se viene sostener en él que no puede dictarse auto de sobreseimiento en el proceso penal y, posteriormente, en la vía administrativa, aplicar una prueba de indicios que había sido rechazada en el proceso penal, aduciéndose que con ello se plantea una "cuestión nueva" que no es susceptible de ser introducida en el recurso de casación. En todo caso, se añade, la vinculación

administrativa se produce en relación a los hechos declarados probados por los Tribunales, pero no a los medios de prueba que estos hubieran utilizado.

Finalmente, en relación con el tercer motivo se expone que aparecen mezcladas tres cuestiones:

"En primer lugar, se refiere a la cuestión de fondo, la vinculación proceso del procedimiento sancionador en relación a un previo proceso penal.

Al respecto, el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 -aplicable al caso por razones temporales aun cuando a estos efectos no hay variación en el art. 180 de la LGT de 2003 - establece que "en los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados".

En el mismo sentido el artículo 66.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos así como el Reglamento Sancionador.

De esos preceptos resulta que los hechos declarados probados en una sentencia absolutoria vinculan a la Administración, no solo en el ejercicio de su potestad sancionadora, pues a ella se refiere expresamente el precepto transcrito de la Ley General Tributaria al aludir al procedimiento sancionador, sino también en el procedimiento de liquidación, pues conforme al artículo 66.2 , anteriormente referido, "la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados", dictando para ello "las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente...". En consecuencia, la Inspección queda vinculada por los hechos declarados probados en una sentencia absolutoria.

Sin embargo, la conclusión que se alcanza no puede ser la misma respecto de los hechos declarados no probados que se contengan en una resolución judicial absolutoria, pues respecto de estos, como dice la sentencia recurrida (...):

En el presente caso, el auto del Juzgado de Instrucción de Vigo se dicta al "no resultar debidamente justificada la perpetración del delito que ha dado motivo a la formación de la causa" (artículo 641.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). Es obvio que la Administración Tributaria no puede quedar vinculada a la decisión referida en cuanto que la misma se limita a decretar el sobreseimiento por falta de prueba válida a efectos penales, que son -lógicamente- los únicos a los que se atuvo el Juez de Instrucción competente.

La declaración que se contiene en el auto de sobreseimiento. por tanto, tiene su ámbito objetivo en el correspondiente proceso penal, pero sin vinculación alguna para la Administración en las posteriores actuaciones inspectoras que pueda desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa. Quiere ello decir que la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades, que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal, podía proceder, como ha hecho, a continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella y de los que el juzgador penal puede prescindir, habida cuenta del mayor rigor de las exigencias probatorias en dicha sede y en los términos más arriba expuestos.

(...)

CUARTO. (...) Ahora bien, así como pueden asimilarse a las sentencias absolutorias penales a los Autos de sobreseimiento libre (tanto cuando se hubieren dictado por concurrencias de cualquiera de las causas que señala el artículo 637 de la LECr ., como cuando procede por estimación del artículo de previo pronunciamiento, conforme al artículo 675 de la misma Ley , en los casos previstos en los números 2º, 3º y 4º del artículo 666), no ocurre lo mismo con los Autos de sobreseimiento provisional, que no producen efectos de cosa juzgada y que además (desde luego en el caso presente así ocurre) no contiene hechos probados.

Por ello, debemos dar la razón a la sentencia recurrida cuando señala que el Auto de sobreseimiento provisional no impide a la Inspección proceder a la regularización tributaria de la entidad con arreglo a sus propios criterios y principios, que no resultarían de aplicación en el orden jurisdiccional penal.

Procede, por tanto, en base al criterio establecido en la sentencia anterior, desestimar las alegaciones vertidas en este punto"

Pues bien, volvemos a hacer nuestros dichos razonamientos que incluyen la cita de la STS de 7 de julio de 2011, RC 5417/2009 , FJ3, y en la que se declara " los Autos de sobreseimiento provisional, que no producen efectos de cosa juzgada y que además (desde luego en el presente así ocurre) - y en el nuestro también, añadimos nosotros - no contiene hechos probados."

Por ello el motivo debe decaer.

Quinto.

A continuación la parte se refiere a imputación temporal de las ventas de las empresas inmobiliarias, en realidad el thema debati del presente recurso, cuestión sobre la que se pronuncia el TEAC en los siguientes términos:

"CUARTO: En relación a las cuestiones de fondo, respecto a los ingresos determinados por la Inspección, la recurrente no está de acuerdo con la falta de fehaciencia de las fechas de los contratos privados ni con las consideraciones realizadas por la Inspección respecto de la Norma de Valoración 18ª OMEH 28 de Diciembre de 1994 (NAPGC de 1990).

En el acuerdo de liquidación de fecha 19 de febrero de 2008 se señala lo siguiente:

- "Los libros diario aportados presentan anotaciones por resúmenes mensuales sin que hasta la fecha se hayan aportado los libros o registro auxiliares correspondientes en el que aparecieran anotadas diariamente todas y cada una de las operaciones realizadas, los cuales fueron requeridos por la Inspección.

- Sólo aportó unas hojas del Mayor correspondientes a la cuenta 300 de Mercaderías en la que se detallan los gastos y costes de producción de las promociones inmobiliarias que se estaban realizando. Se requirió al interesado que aportase el Libro Mayor completo y no sólo algunas hojas sin que hasta la fecha lo haya aportado.

- El sujeto pasivo no ha aportado los contratos privados de venta, ni siquiera otras pruebas indirectas que acreditaran su realidad como sería una contabilidad completa y veraz .

- El sujeto pasivo incluyó en las declaraciones extemporáneas presentadas por el Impuesto sobre Sociedades en 1997 y 1998 una cifra de ventas muy similar, casi idéntica, a la que corresponde a las ventas escrituradas, aunque existe una pequeña diferencia, cuyo origen se desconoce por no disponer del mayor de ventas.

- El sujeto pasivo no contabilizó en el ejercicio 1997, ninguna provisión para terminación de promociones, que corresponde al importe estimado para hacer frente a gastos futuros ciertos relativos a promociones cuya venta se ha contabilizado.

En consecuencia, dada la falta de fehaciencia de las fechas de los contratos privados de venta aportados por algunos compradores de los inmuebles, falta una de las condiciones requeridas por la norma de valoración 18ª del PGCEI para imputar los ingresos en el caso de construcción sustancialmente terminada que es la propia existencia de los contratos.

(...)

En el caso que nos ocupa no se ha acreditado en ningún caso por otros medios de prueba la certeza de la fecha consignada en los pocos contratos privados aportados por los compradores que fueron requeridos por la Inspección.

(...)

En consecuencia con todo lo anteriormente expuesto, aplicando en todo caso la norma de valoración 18ª anteriormente expuesta, la regla general determina la imputación temporal de las ventas de inmuebles por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, siempre que se correspondan a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio.

En este caso, teniendo en cuenta las circunstancias anteriormente expuestas los contratos a los que hace referencia la norma de valoración 18ª no pueden ser otros que las escrituras públicas de compraventa de los inmuebles, considerándose correcta la regularización propuesta por la Inspección imputando las ventas en la fecha de dichas escrituras."

La recurrente alega:

"1º En el Cuadro nº 2 adjunto al Informe ampliatorio del Acta, en la columna relativa a "Resumen actuaciones sobre compradores", figuran los propios contratos aportados por los compradores.

2º) En dicho cuadro nº 2 y en la misma columna relativa a "Resumen actuaciones sobre compradores" figuran: a) los pagos efectuados; b) los reintegros de las cuentas bancarias de los compradores en dichas fechas; y c) en la mayoría de los pisos consta que "El sobrepago se pagó en efectivo el mismo día de contrato privado de compra", haciéndose referencia a la cuenta bancaria de la retirada de dicho efectivo.

3º) En la contabilidad de la sociedad, las fechas de los contratos privados se encuentran recogidas en los asientos de abono de la cuenta (437) "Anticipos de clientes" por los importes entregados a cuenta del precio total.

4º) En el procedimiento seguido contra mi representada ha quedado probada la existencia de los contratos privados, como reconoce el Ministerio Fiscal en su informe de 2 de Julio de 2007, que dice textualmente:

Constando en la presente causa que la actividad de la entidad denunciada motivadora del fraude que se le imputaba era la transmisión de inmuebles en construcción que se formalizaban en su mayor parte en contratos privados de compraventa anteriores al otorgamiento de la escritura pública, las ventas efectuadas de esta forma debieron registrarse contablemente a la fecha de conclusión de la obra. Fecha que, conforme indica D. Eulalio en su Informe de 2001 puede fijarse el día 7 de noviembre de 1997 en cuanto que es el momento de expedición de la certificación final de obra por el arquitecto D. Hilario (folio 28)".

A la vista del expediente, este Tribunal Central concluye que no pueden considerarse probados los contratos privados de compraventa por lo señalado en el informe del Ministerio Fiscal; tampoco se consideran probados por los apuntes contables, puesto que, el artículo 28 del Código de Comercio admite la validez de la práctica consistente en la anotación conjunta en los Libros Diario de los totales de las operaciones por períodos no superiores a un mes, con la condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, requisito que en este caso no se cumple, puesto que la sociedad no aporta los libros o registro auxiliares correspondientes en el que aparecieran anotadas diariamente todas y cada una de las operaciones realizadas, los cuales fueron requeridos por la Inspección.

Sin perjuicio de lo anterior, ha de considerarse que este Tribunal en Resolución RG 6183/2008 de 27/01/2011 señalaba lo siguiente:

(...)

De entrada hay que señalar que la elevación a público del acuerdo de ampliación, en fecha 14 de mayo de 1999, remitiéndose a un acuerdo privado que se dice adoptado con anterioridad, el 1 de enero de 1999, no hace prueba de esta última fecha. Así lo ha señalado este Tribunal en resoluciones anteriores remitiéndose a diferentes Sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (1 de diciembre de 1993 o 19 de julio de 1995 entre otras) "el hecho de que en la escritura pública se diga que se eleva a público un documento privado no dota al negocio jurídico de una antigüedad anterior a la de la escritura pública".

En este sentido conviene también referirse al Código Civil que respecto del documento público en su artículo 1218 señala que

"Los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste."

Mientras que el artículo 1225 respecto del documento privado señala:

"El documento privado, reconocido legalmente, tendrá el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes"

y el artículo 1227 del mismo añade que:

"La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio."

A efectos de la prescripción y en cuanto al cómputo de la fecha en la que se entiende producida la transmisión, en supuestos como el presente, la postura doctrinal nos remite con carácter general a la fecha de elevación a público del documento. Con esto se tiende a garantizar la seguridad en el tráfico jurídico mediante el fomento de la documentación pública y a la vez, evitar el fraude fiscal a través de transmisiones formalizadas en documentos privados, donde es fácil, por su propia privacidad, predatar la fecha y de ahí que se desplace el inicio del cómputo al momento en el que el documento deja de ser privado y la Administración pasa a tener conocimiento de su existencia. Sin embargo, ello no excluye la posibilidad de en determinados casos y mediante los medios de prueba oportunos, conseguir acreditar otra fecha anterior a la de elevación a público de un documento privado. Así lo ha establecido el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de junio de 2005 o de 24 de julio de 1999 .

En este caso, el recurrente está aportando diversos documentos privados (la factura, la certificación del Acta de la Junta General, los registros contables) suscritos por la propia entidad y con una fecha de enero de 1999 para probar que la transmisión se produjo efectivamente en enero de 1999. Estos documentos, sin embargo, no nos permiten concluir, en contra de las pretensiones del recurrente, que la operación deba surtir efectos frente a terceros desde dicha fecha, porque carecen de un respaldo que exceda de la propia voluntad del interesado que los suscribe.

Aplicando este criterio, en relación a los contratos que aparecen en el Cuadro nº 2, a que la reclamante se refiere en sus alegaciones, este Tribunal, únicamente considera probados aquellos contratos privados aportados por los compradores en los que reconocen realizar un pago con anterioridad a la escritura de venta y en los que se adjunta copia cotejada del extracto bancario de la cuenta en la que se verifica una salida en la fecha del contrato privado. Únicamente en estos contratos existe un medio justificativo de la realidad y certeza de la fecha consignada en el documento privado.

Estos contratos son los siguientes:

EDIFICIO PISO FECHA CONTRATO
PRIVADO FECHA ESCRITURA
PÚBLICA

C/ CORUÑA 76 3° A 22/07/96 22/01/98
C/ CORUÑA 76 5° A 19/07/96 29/01/98
C/ CORUÑA 76 8° A 01/07/97 10/12/97
C/ CORUÑA 78 6° A 06/03/97 29/12/97
C/ CORUÑA 78 7° A 13/08/97 16/12/97

C/ CHANO PIÑEIRO 1 2° A 19/11/97 05/02/98
C/ CHANO PIÑEIRO 1 3° A 07/08/97 15/01/98
C/ CHANO PIÑEIRO 1 3° B 30/07/96 22/01/98
C/ CHANO PIÑEIRO 1 5° B 24/06/97 22/04/98
C/ CHANO PIÑEIRO 1 6° A 16/09/97 02/04/98
C/ CHANO PIÑEIRO 1 7° B 10/01/97 12/03/98
C/ CHANO PIÑEIRO 1 7° C 22/07/96 29/01/98
C/ CHANO PIÑEIRO 1 8° A 25/01/97 12/02/98
C/ CHANO PIÑEIRO 3 2° B 16/12/97 22/01/98
C/ CHANO PIÑEIRO 3 4° B 17/06/97 12/03/98
C/ CHANO PIÑEIRO 3 8° A 17/09/96 08/01/98
C/ CHANO PIÑEIRO 3 8° C 01/08/97 12/03/98
C/ CHANO PIÑEIRO 5 3° B 17/06/97 19/02/98
C/ CHANO PIÑEIRO 5 4° A 15/05/97 12/02/98
C/ CHANO PIÑEIRO 5 7° B 24/09/96 29/01/98
C/ CHANO PIÑEIRO 7 3° B 06/05/97 29/01/98
C/ CHANO PIÑEIRO 7 4° A 10/04/97 12/03/98
C/ CHANO PIÑEIRO 7 5° A 08/04/97 16/12/97
C/ CHANO PIÑEIRO 7 5° B 06/03/97 15/01/98
C/ CHANO PIÑEIRO 7 6° A 14/01/97 09/03/98
C/ CHANO PIÑEIRO 9 3° A 28/10/97 05/02/98
C/ CHANO PIÑEIRO 9 3° B 01/08/97 29/12/97
C/ CHANO PIÑEIRO 9 6° A 13/03/97 29/12/97
C/ CHANO PIÑEIRO 9 6° B 19/07/96 15/01/98
C/ CHANO PIÑEIRO 9 8° B 30/07/96 06/05/98
C/ CHANO PIÑEIRO 11 2° C 25/11/97 08/01/98
C/ CHANO PIÑEIRO 11 3° D 23/09/97 05/02/98
C/ CHANO PIÑEIRO 11 5° C 15/05/97 05/02/98

Así pues, estos contratos privados, han de imputarse, a juicio de este Tribunal Central, al año 1997, o bien porque es la fecha de la escritura o bien porque de acuerdo con la Norma de Valoración 18ª, es la fecha en que se entiende sustancialmente terminada la obra, puesto que según el informe ampliatorio del actuario (folio 444 de expediente), se ha incorporado al expediente una certificación final de obra expedida el 7/11/1997 por el Arquitecto encargado de la obra, en el que se hace constar que la edificación ha sido terminada de acuerdo con el proyecto aprobado; aunque hechos posteriores desmienten que la obra estuviera completamente terminada, parece que a esa fecha los costes pendientes de incorporar eran inferiores en su conjunto al 20% exigido por la norma.

En cuanto al resto de contratos, dado que no existe prueba de la fecha consignada en los mismos, su imputación temporal se realiza en la fecha de la escritura pública.

Dado que el ejercicio 1997 está prescrito, procede anular la liquidación y dictar una nueva en la que se tenga en cuenta la aplicación de la Norma de Valoración 18ª para los contratos señalados anteriormente."

Y respecto de dicha estimación parcial de la reclamación, la recurrente se remite al citado Cuadro 2º adjunto al Informe Ampliatorio, a la contabilidad de la recurrente, al procedimiento penal seguido contra la actora y dentro de él al Informe del Ministerio Fiscal de 2 de julio de 1997, al Cuadro nº1 del citado Informe y a las actuaciones seguidas por la Inspección sobre las compradoras de los pisos, todo ello a fin de justificar que con anterioridad al otorgamiento de las escrituras de venta, su poderdante recibió de los compradores pagos anticipados a cuenta de las viviendas (distintos de los sobreprecios).

Pues bien, respecto de la contabilidad de la empresa cabe significar que en el Acuerdo de Impugnación de 19 de febrero de 2008, pág. 2 (folio 11 del expediente) consta "La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario es la siguiente: se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del

régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo y se han apreciado anomalías sustanciales fundamentalmente por la omisión de ingresos".

Figura también en dicha pág., que la recurrente no presentó declaraciones por el I.S. de los ejercicios 1997 y 1998, y sí, declaraciones extemporáneas de los ejercicios 1997 y 1998, como consecuencia del inicio de las actuaciones, aunque antes de que éstas se considerasen formalmente iniciadas. Téngase en cuenta que ante esas circunstancias y la falta de colaboración del sujeto pasivo, entre otras causas, la Inspección tuvo que acudir a la estimación indirecta de bases.

En dicho Acuerdo y respecto del tema que nos ocupa, pág. 24, (folio 33), figura:

"- El sujeto pasivo no ha aportado los contratos privados de venta ni siquiera otras pruebas indirectas que acreditaran su realidad como sería una contabilidad completa y veraz.

- El sujeto pasivo incluye en las declaraciones extemporáneas por el Impuesto sobre Sociedades en 1997 y 1998 una cifra de ventas muy similar, casi idéntica, a la que corresponde a las ventas escrituradas, aunque existe una pequeña diferencia, cuyo origen se desconoce por no disponer del mayor de las ventas."

Esta actitud de la parte no se corresponde con la argumentación en la que basa este motivo del recurso.

En cuanto a las declaraciones de los compradores, en las páginas 4 y 5 de dicho Acuerdo (folios 14 y 15), la Inspección hace constar que se cita a un total de 144 propietarios, sobre 179, es decir, más de un 80 %. De estos un 59 % reconoció el pago de un "sobrepeso", no recogido en la escritura, que se paga en la fecha de la escritura pública o en la fecha del contrato privado.

En otros casos minoritarios, los propietarios se ratifican en el precio de la escritura pública o no se pronuncian expresamente sobre esta cuestión y dentro de ese grupo se distinguen por la Inspección aquellos en los que no constan salidas de fondos que pudieran desvirtuar esta manifestación, que constituyen un 26 % y aquellos otros que aún no ratificándose en el precio estructurado no han podido justificar adecuadamente salidas de fondos muy significativos que constituyen un 10 % de los propietarios citados.

En el Informe del Ministerio Fiscal de 2 de julio de 2007, dirigido al citado Juzgado (folios 90 a 92 del expediente), se hace constar lo siguiente:

" El Fiscal, despachando el traslado conferido en el procedimiento arriba referenciado, comparece y dice que interesa se acuerde el sobreseimiento provisional y archivo de la causa conforme a los arts. 780 y 641.1º LECr , basándose en los fundamentos siguientes:

Los hechos que fundamentaban la denuncia basada en el informe de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 27 de diciembre de 2001 consistían, esencialmente, en la falta de declaración de la totalidad de los ingresos obtenidos por la entidad en su actividad de venta de inmuebles del año 1998. En concreto, no se había reflejado en las correspondientes declaraciones parte del precio abonado por los compradores generalmente a la fecha de la firma del contrato privado de compra venta previo al otorgamiento de la escritura pública.

El criterio de imputación de las ventas utilizado por el actuario D. Eulalio , en su informe inicial fue el de "la fecha de la escritura pública que documente la correspondiente venta" (folio 25).

SEGUNDO-. El 5 de agosto de 2005 la representación de los imputados presentó informe pericial de D. Jose Augusto en el que, entre otros extremos, se cuestionaba la imputación temporal de los ingresos por ventas efectuada por el actuario estimando más correcta, conforme a la normativa contable relativa a las empresas inmobiliarias, la de la fecha de conclusión de la obra.

Efectivamente, la Norma de Valoración 18ª contenida en el Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, de aplicación obligatoria a las empresas inmobiliarias, establece que las ventas de Inmuebles, estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio.

Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquéllos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80 por 100 de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. Elegido un porcentaje que deberá explicitarse en la memoria, se mantendrá, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa.

Los compromisos, generalmente contratos, relativos a la venta de inmuebles cuando éstos no estén sustancialmente terminados y, por tanto, no sea posible la contabilización de la venta se registrará, en su caso, en las cuentas 437 ó 457, por el importe anticipado. .

Conforme al precepto transcrito, las ventas de inmuebles en fase de construcción estarán constituidas por el importe de los contratos cuando aquellos se encuentren sustancialmente terminados. En caso de la existencia de contratos previos a esta fecha, no será posible la contabilización de la venta en la fecha de su firma y deberá registrarse en las cuentas indicadas en la citada norma por el importe anticipado.

Constando en la presente causa que la actividad de la entidad denunciada motivadora del fraude que se le imputaba era la transmisión de inmuebles en construcción que se formalizaban en su mayor parte en contratos privados de compraventa anteriores al otorgamiento de la escritura pública, las ventas efectuadas de esta forma debieron registrarse contablemente a la fecha de la conclusión de la obra. Fecha que, conforme indica D. Eulalio en su informe de 2001 puede fijarse el día 7 de noviembre de 1997 en cuanto que es el momento de expedición de la certificación final de la obra por el arquitecto D. Hilario (folio 28).

TERCERO-. Una vez confirmada la procedencia de la contabilización de las ventas formalizadas inicialmente en contrato privado en la fecha de terminación de la obra, resta por examinar si este criterio tiene efectos en el ámbito tributario y, en lo que en este supuesto interesa, en concreto, en el Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto, la Consulta de la Dirección General de Tributos de 23 septiembre de 2004 mencionada en el informe ampliatorio de D. Jose Augusto de 7 de junio de 2007 tras exponer que, en virtud de lo dispuesto en el art. 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (anterior art. 10 Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades), la base imponible se calculará partiendo del resultado contable conforme a las normas previstas " en la medida en que el TRIS no establece un criterio específico, resultarán válidos, a efectos fiscales, los criterios previstos en la citada norma de valoración 18ª para efectuar la imputación temporal de los ingresos".

En el mismo sentido se pronuncia finalmente el Inspector de Hacienda D. Eulalio en su informe de 17 de marzo de 2006 quien expresamente reconoce que el criterio de imputación temporal propuesto por el perito de parte "esta, en principio, más ajustado a los criterios contables aprobados por una orden ministerial para el sector de las empresas inmobiliarias" si bien opone diversos argumentos para su aplicación al presente caso (folio 119).

Teniendo en cuenta que siguiendo los criterios antes expuestos, cuya posible aplicación ha sido admitida por el Inspector actuario, la cuota dejada de ingresar por la entidad denunciada por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 1998 ascendería a -25.886.259 ptas. (-155.759,55 €) (folio 146), procede acordar el archivo de la presente causa y su remisión a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria."

Esas argumentaciones se acogieron plenamente en el auto de sobreseimiento provisional de 3 de agosto de 2007 .

Y como el citado informe indica es la propia Inspección la que en su Informe de Disconformidad, págs. 42 de 49 (folio 444 de 463), se pronuncia en los siguientes términos:

" Esta norma especial de imputación temporal exige conocer con certeza el grado de terminación de los edificios en construcción, pues en principio bastaría que se hubiesen incorporado un 80 % de los costes de construcción para considerar que aquellos están sustancialmente terminados, e imputar automáticamente los ingresos de los contratos firmados hasta ese momento.

Al respecto, se ha incorporado al expediente una certificación de final de obra, expedido el 7/11/1997 por el Arquitecto encargado de la obra, en el que se hace constar que la edificación ha sido terminada de acuerdo con el proyecto aprobado. No obstante, los hechos posteriormente comprobados desmienten que la obra estuviera completamente terminada, como por otra parte sucede en la práctica en muchas ocasiones, pues, como puede apreciarse en la cuenta de pérdidas y ganancias comprobada aún quedaban por incorporar en esa fecha costes significativos de producción, como son los de del contratista principal Gomez Bodaño SA, por importe de 72.360.402 ptas, correspondiente a certificación nº 17, facturada el 15/01/1998, y por importe de 75.001.401 ptas, según liquidación de febrero de 1998. En cualquier caso, parece que a esa fecha, el 7/11/1997, los costes pendientes de incorporar eran inferiores en su conjunto al 20 % exigido por la norma."

Es decir, se reconoce por la Inspección que a fecha 7 de noviembre de 1997, los costes pendientes de incorporar eran inferiores en su cómputo al 20 % exigido por la Norma de Valoración 18ª de la Orden Ministerial que aprueba las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias en cuya virtud las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos de venta que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio. Añade la norma que tratándose de ventas de inmuebles en construcción se entenderá que éstos están en condiciones de entrega material cuando se encuentran sustancialmente terminados, cuando a ellos se hubieren incorporado, al menos, el 80 % de los costes de producción, sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. Esta norma contable especial se configura como una especialidad de la norma general de devengo, con carácter específico para las empresas inmobiliarias.

No debe olvidarse que el propio TEAC aplicó esta Norma respecto de determinados contratos aunque esta Sala, por lo expuesto, considera que dicha aplicación lo debe ser respecto de la totalidad de los inmuebles.

En definitiva, todas las ventas de inmuebles, han de imputarse, conforme la citada Norma de Valoración al ejercicio 1997, pues en ese ejercicio es cuando se entiende sustancialmente terminada la obra, para esta Sala el elemento esencial, ejercicio que se encuentra prescrito.

Por otra parte, esa conclusión no resulta desvirtuada por el hecho de que en el citado Informe de Disconformidad se precise que falta por incorporar costes significativos de producción, si se tiene en cuenta que las certificaciones están referidas a fechas correspondientes al año 1998, pues ello indica que ya las obras estaban terminadas con anterioridad a ese año, pues en caso contrario no habría lugar a la expedición de dichas certificaciones.

En estos términos nos hemos pronunciado, recogiendo la doctrina del T.S., en Sentencia de 13 de noviembre de 2014, RC 516/2011 FJ6 :

"- En primer término, porque la Certificación de obra se corresponde con la "obra realmente ejecutada" y en dicha certificación se incluye el descuento de una factura efectivamente cobrada el 30 de noviembre anterior (folio 315 del expediente), de donde se infiere que en esta última fecha ya había comenzado materialmente el proceso urbanizador, en cuanto que ese cobro se correspondía con el concepto de obra realmente ejecutada. Esta conclusión es coherente con la doctrina contenida en la STS de 27 de enero de 2003 (recurso nº 896/1998), que al efecto señalaba:

"(...) la descomposición del precio de la obra en precios unitarios tiende a hacer un control más efectivo de la ejecución de la misma, conectándose así el sistema de programa de trabajos con el de pagos parciales; pagos parciales que, aun cuando tengan la consideración de pagos a buena cuenta (artículo 142.3 del citado Reglamento), no son, sin embargo, pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible (que darían lugar a la aplicación del artículo 14.2 de la Ley 30/1985), ya que las certificaciones de obra responden a resultados parciales de la obra realmente ejecutada y permiten que, una vez realizada y, por tanto, puesta a disposición de la Administración a partir de que se expide la certificación, el contratista pueda exigir el pago a cuenta de la obra realizada (sin que ello suponga un pago anticipado sino un pago que responde a la obra certificada y entregada a la Administración).

En los artículos 1592 y 1599 del Código Civil también está previsto, en cierto modo, lo acabado de indicar, pues el primer precepto señala que "el que se obliga a hacer una obra por piezas o por medida, puede exigir del dueño que la reciba por partes y que le pague su proporción, presumiéndose aprobada y recibida la parte satisfecha"; y en el segundo se dice que "si no hubiera pacto o costumbre en contrario, el precio de la obra deberá pagarse al hacerse la entrega".

Por ello, debe estimarse este motivo y por ende el recurso, anulando la liquidación girada y la sanción que deriva de la misma, sin que por tanto sea necesario entrar a examinar los motivos del escrito rector referentes a la misma

Sexto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la Administración, conforme al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Coinprint Construcciones y Promociones S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 31 de enero de 2013 a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, con las consecuencias legales a dicha declaración, con imposición de costas a la Administración.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

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. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.