

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063606

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 28 de mayo de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 186/2014***SUMARIO:**

Procedimiento de recaudación. Procedimiento de apremio. Motivos de impugnación. Falta de notificación de la liquidación. El contenido del documento electrónico puesto a disposición del obligado tributario en la sede electrónica de la AEAT fue un documento, en formato «PDF», con un total de 26 páginas, que tenía la siguiente estructura: la primera página contiene el anagrama de la Agencia, el número de remesa, el código de barras, el número de certificado, la denominación del obligado tributario y el Código Seguro de Verificación; la segunda página está en blanco, para separar la carátula del acuerdo de liquidación, que viene a continuación, las páginas 3 a 22 (ambas inclusive) del documento contienen el acuerdo de liquidación; finalmente, la página 23 del documento contiene el ejemplar para la entidad colaboradora del documento de pago en período voluntario, la página 24 está en blanco, la página 25 contiene el ejemplar para el interesado del documento de pago en período voluntario y la página 26 está en blanco. Pues bien, no se discute que desde el mismo momento en que fue puesto a disposición de su destinatario, desde la sede electrónica de la Agencia, podía haberse consultado en pantalla, descargado en el equipo informático, impreso en papel o consultada su veracidad a través del código incorporado; con cualquiera de esas opciones, el destinatario hubiese podido comprobar su contenido íntegro. Pero también es cierto que todos los documentos que la entidad ha venido recibiendo en dicha sede electrónica han sido documentos completos, desde la primera hasta la última página, detallando en el encabezamiento la Delegación y Dependencia que dicta el acto, sus datos de contacto, así como el impuesto al que se refieren y su número de referencia. Así las cosas, la persona que accedió a la sede y abrió el documento en cuestión, al encontrar las primeras páginas de la notificación en blanco, interpretó que era un error informático y no identificó dicho documento como acuerdo de liquidación derivado del acta del que dimana la providencia de apremio ahora impugnada, por lo que al ser la notificación de la providencia de apremio la primera noticia que se tiene del acto de liquidación, debe ser anulada puesto que carece de notificación eficaz previa de la deuda en período voluntario. Sin perjuicio de la indudable falta de diligencia de la entidad, o del personal que presta servicio en la misma, es inevitable reconocer, a la vista de la documentación, que también la notificación efectuada por la Agencia Tributaria es insuficiente o incompleta, o, al menos, no se ha hecho con la debida diligencia, como sí se ha hecho en todas las demás notificaciones, anteriores y posteriores a la cuestionada.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 102, 112 y 167.3 c).

Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), arts. 27, 28 y 38.

PONENTE:*Don Ángel Ramón Arozamena Laso.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000186 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02840/2014

Demandante: MUTUALIDAD GENERAL DE LA ABOGACIA

Procurador: D^a MARIA DEL CARMEN GIMÉNEZ CARDONA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ
D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT
D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO
D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Madrid, a veintiocho de mayo de dos mil quince.

Visto el presente recurso contencioso-administrativo nº 186/2014 , interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la Procuradora D^a. María del Carmen Jiménez Cardona, en nombre y representación de la MUTUALIDAD GENERAL DE LA ABOGACIA, MUTUALIDAD DE PREVISION SOCIAL A PRIMA FIJA , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 30 de enero de 2014 (R.G. 3448/2012) por la que se desestima la reclamación económico-administrativa relativa a providencia de apremio; y en el que la Administración demandada ha estado dirigida y representada por el Abogado del Estado; habiendo sido Ponente el Ilmo. Sr. D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO, Magistrado de la Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo se interpone por la representación procesal de la "MUTUALIDAD GENERAL DE LA ABOGACIA, MUTUALIDAD DE PREVISION SOCIAL A PRIMA FIJA" inicialmente contra:

1) la resolución del TEAC (Sala Tercera-Recaudación-Vocalía Undécima) de 30 de enero de 2014 que desestimó la reclamación económico-administrativa 3448/2012 interpuesta contra acuerdo de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de 30 de abril de 2012, por el que se desestima el recurso de reposición deducido frente a la providencia de apremio emitida el 16 de febrero de 2012 en concepto de Impuesto sobre Sociedades 2006-2008, y cuantía de 7.917.644,27 euros, incluido el recargo de apremio; y

2) la resolución del TEAC (Sala Primera-Impuesto sobre Sociedades-Vocalía Tercera) de 5 de marzo de 2014 que desestimó la reclamación económico-administrativa 3749/2012 interpuesta contra acuerdo de inadmisión por extemporaneidad del recurso de reposición, de fecha 3 de abril de 2012, del Departamento de Control Tributario Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, sobre liquidación del Impuesto sobre Sociedades, periodo 2006-2008 en cuantía de 6.598.036,89 euros, según el desglose que se recoge en el Antecedente de Hecho Primero de la resolución del TEAC. La cuantía reseñada en la resolución del TEAC y en el escrito de interposición (2.882.857,64 euros) corresponde al ejercicio 2006 cuya deuda sería la más elevada de los tres ejercicios cuestionados.

Segundo.

Solicita, de conformidad con el artículo 34.2 de la LJCA , la acumulación en un mismo recurso de la revisión jurisdiccional de los actos reseñados ya que, a su juicio, tienen conexión directa al considerar, uno de

ellos que la comunicación del acta de liquidación se hizo conforme a derecho y, el segundo, impedir, de esta forma, la revisión de las actas de liquidación del Impuesto sobre Sociedades durante los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

Por diligencia de ordenación de 2 de junio de 2014, se acuerda, entre otros particulares, no haber lugar a la solicitud de acumulación toda vez que la resolución del TEAC correspondiente a la reclamación 3749/2012 no es competencia de esta Sección, por lo que el correspondiente recurso deberá ser interpuesto en forma en el Registro General de esta Sala.

Interpuesto recurso de reposición contra la diligencia de ordenación de 2 de junio de 2014 en el particular que rechaza la acumulación interesada, al que se opone el Abogado del Estado, por Auto de 30 de junio de 2014 se desestima y en consecuencia, se rechaza la acumulación por cuanto las resoluciones han sido dictadas en distintas materias y por distintas Salas y Vocalías del propio TEAC (Recaudación e Impuesto sobre Sociedades), la competencia para conocer de las mismas en esta Sala de lo Contencioso-Administrativo está igualmente distribuida entre las Secciones Segunda y Séptima de la misma, conforme a las Normas de Reparto de asuntos entre las distintas Secciones de esta Sala (BOE de 8 de noviembre de 2013) y a una constante interpretación de las mismas. Y, estrictamente, no concurren las condiciones establecidas en los artículos 34 y siguientes de la LJCA al tratarse de resoluciones distintas, que aún cuando tienen relación entre sí, no se refieren al mismo acto, ni son reproducción, confirmación o ejecución de otros y, sin perjuicio de su conexión, los actos enjuiciados en cada uno de los recursos cuya acumulación se pretende son distintos -el primero corresponde a una providencia de apremio, esto es a la vía ejecutiva de recaudación; y el segundo a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, siquiera en esta fase, a la inadmisión por extemporaneidad del recurso contra la liquidación correspondiente-, lo que aconseja su tramitación y resolución separada por lo que no se accede a la acumulación pedida.

Tercero.

Así, el presente recurso se dirige exclusivamente contra la resolución del TEAC de 30 de enero de 2014 que desestimó la reclamación económico-administrativa 3448/2012 interpuesta contra acuerdo de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de 30 de abril de 2012, por el que se desestima el recurso de reposición deducido frente a la providencia de apremio emitida el 16 de febrero de 2012 en concepto de Impuesto sobre Sociedades 2006-2008, en cuantía de 7.917.644,27 euros, incluido el recargo de apremio.

Y ante la Sección Segunda de esta Sala se tramita el recurso 325/2014 interpuesto contra la resolución del TEAC de 5 de marzo de 2014 que desestimó la reclamación económico-administrativa 3749/2012 interpuesta contra acuerdo de inadmisión por extemporaneidad del recurso de reposición, de fecha 3 de abril de 2012, del Departamento de Control Tributario Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, sobre liquidación del Impuesto sobre Sociedades, periodo 2006-2008, en cuantía de 6.598.036,89 euros.

Cuarto.

Reclamado el expediente administrativo, se dio traslado de todo ello a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo el 30 de septiembre de 2014, mediante escrito en el cual expuso los hechos, invocó los fundamentos de derecho que consideró oportunos y terminó por suplicar que se tenga por interpuesta demanda " contra el Acuerdo de Inadmisión por extemporaneidad del Recurso de Reposición objeto de la presente reclamación " y " se dicte sentencia por la que:

A.- se declare que la notificación del acta de liquidación de impuesto de sociedades correspondiente a los ejercicios 2006, 2007 y 2008 de la Mutualidad General de la Abogacía no se le notificó en forma hasta el pasado 20 de febrero de 2012 debido a los defectos esenciales existentes en la comunicación telemática de 28 de Noviembre de 2011, por ello los recursos presentados contra ella no pueden declararse como extemporáneos.

B.- Que entrando en el fondo del asunto, se deje sin efecto el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 por importe de seis millones quinientos noventa y ocho mil treinta y seis euros con ochenta y nueve céntimos (6.598.036,89 euros) derivado del Acta de Disconformidad A0 71976320 de fecha 19 de octubre de 2011, ya que las cantidades abonadas por la actora a sus mutualistas pasivos tienen el carácter de gastos deducibles por lo que no pueden ser incluidos en las liquidaciones que en cada ejercicio realiza la actora como excedentes en el Impuesto de Sociedades . Todo ello con imposición de costas a la Administración demandada . "

Quinto.

Formalizada la demanda, se dio traslado al Abogado del Estado para que la contestara, el cual, mediante escrito presentado el 11 de noviembre de 2014, expuso los hechos y fundamentos de derecho pertinentes y

suplicó se dictara sentencia inadmitiendo -por defecto en el modo de proponer la demanda y en el propio suplico de la misma- o desestimando el recurso, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

Sexto.

Solicitado el recibimiento a prueba del procedimiento, se admitió y practicó la propuesta por la recurrente en los términos del Auto de 13 de noviembre de 2014 y, una vez evacuaron las partes sus respectivos escritos de conclusiones, los días 4 y 30 de diciembre de 2014 respectivamente, quedaron los autos pendientes de votación y fallo, señalándose para ello el día 12 de marzo del corriente año 2015, en que, efectivamente, se deliberó este asunto, acordándose por providencia de 13 de marzo de 2015, dejar sin efecto el señalamiento del recurso 186/2014, conforme a las siguientes circunstancias, que ahora reiteramos en parte:

1.- Con fecha 30 de mayo de 2014 se interpuso el presente recurso contencioso-administrativo por la representación procesal de la "MUTUALIDAD GENERAL DE LA ABOGACIA, MUTUALIDAD DE PREVISION SOCIAL A PRIMA FIJA" contra las reseñadas resoluciones del TEAC de 30 de enero de 2014 (RG 3448/2012) respecto a la providencia de apremio, y de 5 de marzo de 2014 (RG 3749/2012) respecto al acuerdo de inadmisión por extemporaneidad del recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, periodo 2006-2008.

2.- Por diligencia de ordenación de 2 de junio de 2014, se acordó no haber lugar a la solicitud de acumulación toda vez que la resolución del TEAC correspondiente a la reclamación 3749/2012 no es competencia de esta Sección, y por Auto de 30 de junio de 2014 se confirmó la anterior diligencia rechazando la acumulación interesada.

3.- Consta que en la Sección Segunda de esta Sala se ha interpuesto el recurso 325/2014 contra la resolución del TEAC de 5 de marzo de 2014 que desestimó la reclamación económico-administrativa 3749/2012.

4.- Pues bien, la existencia de ambos recursos (186/2014 ante esta Sección Séptima y 325/2014 ante la Sección Segunda) frente a las reseñadas resoluciones del TEAC podría haber dado lugar al defecto formal en el modo de proponer la demanda en el presente recurso, que alega el Abogado del Estado al contestar la demanda.

A juicio de la Sala el escrito de demanda presentado en este recurso y ante esta Sección Séptima, incluido el suplico del mismo, que se dirige contra el acuerdo de inadmisión por extemporaneidad del recurso de reposición, de fecha 3 de abril de 2012, del Departamento de Control Tributario Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, así como frente a la propia liquidación del Impuesto sobre Sociedades, periodo 2006-2008 en cuantía de 6.598.036,89 euros y que, en consecuencia se refiere a la resolución del TEAC de 5 de marzo de 2014 que desestimó la reclamación económico-administrativa 3749/2012, parece dirigido frente a la resolución impugnada en la Sección Segunda de esta Sala.

5.- Y lo cierto es que el presente recurso 186/2014 se dirige contra la resolución del TEAC de 30 de enero de 2014 que desestimó la reclamación económico-administrativa 3448/2012 interpuesta contra acuerdo de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de 30 de abril de 2012, por el que se desestima el recurso de reposición deducido contra la providencia de apremio emitida el 16 de febrero de 2012 en concepto de Impuesto sobre Sociedades 2006-2008, en cuantía de 7.917.644,27 euros, incluido el recargo de apremio.

En definitiva en el presente recurso 186/2014 de la Sección Séptima solo puede dirimirse el asunto atinente a la providencia de apremio - cuestión del procedimiento ejecutivo recaudatorio que es la que corresponde a esta Sección- y en el recurso 325/2014 de la Sección Segunda debe examinarse la cuestión atinente a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades y la extemporaneidad del recurso de reposición contra la misma, sin perjuicio de la incidencia que tiene la notificación electrónica de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades en ambos asuntos.

6.- Pues bien, en aras a evitar que un defecto meramente formal que ha podido producirse por la existencia de ambos recursos y que la demanda aquí presentada es la que probablemente debió presentarse en el recurso 325/2014 de la Sección Segunda, ocasione la inadmisión del recurso por dicho defecto formal, la Sala considera procedente, dar la posibilidad a la parte recurrente para que subsane el defecto advertido y que en el plazo que se le confiere presente la demanda dirigida frente a la resolución del TEAC de 30 de enero de 2014 que desestimó la reclamación económico-administrativa 3448/2012 relativa a la providencia de apremio emitida el 16 de febrero de 2012, y con el suplico adecuado.

En definitiva que pueda alegar lo que considere procedente frente a la providencia de apremio y la pretendida nulidad de la misma; sin que pueda ser objeto de este recurso ni la resolución que declara la inadmisibilidad por extemporaneidad del recurso de reposición, de fecha 3 de abril de 2012, del Departamento de Control Tributario Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, sobre liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ni la propia liquidación del impuesto, ni la resolución del TEAC de 5 de marzo de 2014 que desestimó la reclamación económico-administrativa 3749/2012, que deben ser examinadas por la Sección Segunda de esta Sala.

7.- Es cierto que el Abogado del Estado al contestar a la demanda detectó dicho defecto procesal y que la Sala podría haberse limitado a inadmitir el recurso por defecto en el modo de proponer la demanda y la incongruencia del petitum de la demanda pero, atendida la relevancia del asunto, la existencia de otro recurso en paralelo en otra Sección de la misma Sala y un criterio antiformalista, aconseja dar esta opción de subsanar tales defectos y permitir a la recurrente que presente en el plazo señalado la demanda dirigida estrictamente frente a la resolución del TEAC de 30 de enero de 2014 (RG 3448/2012) y frente a la providencia de apremio.

Y, a continuación que la Abogacía del Estado pueda contestar a la misma. En todo caso no será necesario nuevo periodo probatorio ni conclusiones pues la documentación ya ha sido aportada.

8.- Y corresponde al conocimiento de la Sección Segunda en el recurso 325/2014 la impugnación de la resolución del TEAC de 5 de marzo de 2014 (RG 3749/2012), el acuerdo de inadmisión por extemporaneidad del recurso de reposición, de fecha 3 de abril de 2012, del Departamento de Control Tributario Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, así como, en su caso, la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, periodo 2006-2008.

Séptimo.

Firme la anterior providencia, con fecha 23 de marzo de 2015, la recurrente formalizó de nuevo la demanda interesando se tenga por interpuesta demanda " contra la resolución del TEAC (Sala Tercera-Recaudación-Vocalía Undécima) de 30 de Enero de 2014 que desestimó la reclamación económico-administrativa 3448/2012 interpuesta contra acuerdo de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de 30 de Abril de 2012, sobre providencia de apremio emitida el 16 de Febrero de 2012 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006-2008" y "se dicte sentencia por la que: se declare que la providencia de apremio emitida el 16 de Febrero de 2012 es nula ya que concurre una falta de notificación de la liquidación de la que pende el apremio concretamente no se había notificado notificación del acta de liquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006, 2007 y 2008. Todo ello con imposición de costas a la Administración demandada."

El Abogado del Estado contesta a la demanda mediante escrito de 15 de abril de 2015 solicitando la desestimación del recurso, confirmándose los actos recurridos e imponiendo las costas al actor.

Octavo.

Por providencia de 20 de abril de 2015 se declaran concluidas las presentes actuaciones y quedan pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno les corresponda.

En cuanto al recibimiento a prueba y a la determinación de la cuantía, se está a lo acordado en el Auto de 13 de noviembre de 2014, tal y como resulta de la Providencia de 13 de marzo de 2015, apartado 7, sin perjuicio con respecto a la cuantía de lo que pueda resolverse en la sentencia.

Y, finalmente, se señaló la deliberación y fallo para el día 21 de mayo del año 2015, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló.

Noveno.

La cuantía del presente recurso ha quedado fijada en 8.422.471, 20 euros por Auto de 13 de noviembre de 2014, a propuesta de la recurrente en su primera demanda; ahora bien, al formalizar su segundo escrito de demanda propone como cuantía la de 2.882.857,64 euros, que supone un error pues se trata de la cuantía que inicialmente había fijado respecto a la impugnación de la resolución del TEAC de 5 de marzo de 2014 que desestimó la reclamación económico-administrativa 3749/2012 como se reseñó en el Antecedente de Hecho Primero, apartado 2. Por su parte el Abogado del Estado propone fijar la cuantía en 7.917.644,27 euros que se corresponde con la resolución del TEAC de 30 de enero de 2014 (RG 3448/2012) ahora impugnada y que es la que la Sala acepta, atendido el ámbito del recurso, sin necesidad de ceñirse a la del recargo de apremio ni de dividir entre los tres ejercicios cuestionados (según resulta de la documentación aportada, las cuotas ascenderían a 2.400.250 euros -ejercicio 2006-, 1.563.705 euros -ejercicio 2007-, y 1.675.000 euros -ejercicio 2008-, a lo que deben añadirse los correspondientes intereses de demora y el recargo de apremio del 20%), siendo la providencia por importe de 6.598.036,89 euros -principal, que incluye cuota e intereses- y 1.319.607,38 euros -recargo de apremio del 20%-, en total 7.917.644,27 euros. En todo caso, aun dividido por ejercicios el importe de cada uno de ellos excede de 600.000 euros límite para el acceso al recurso de casación. Y sólo si atendiéramos al recargo de apremio de cada uno de los ejercicios, dicho recargo, aisladamente considerado, no excedería de ese importe, lo que no consideramos procedente en este caso pues la cuantía y el interés económico del asunto lleva aparejada el importe del principal y el del recargo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Se dirige el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC de 30 de enero de 2014 (R.G. 3448/2012), que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de 30 de abril de 2012, por el que se desestima el recurso de reposición deducido frente a la providencia de apremio de 16 de febrero de 2012, dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes para el cobro de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades - ejercicios 2006 a 2008- por importe total de 7.917.644,27 euros, incluido el recargo de apremio, conforme a los siguientes antecedentes:

1.- Con fecha 20 de febrero de 2012, le fue notificada a la interesada, la providencia de apremio con la clave de liquidación número NUM004 , en concepto de Impuesto de Sociedades ejercicios 2006-2008, Actas, emitida por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el 16 de febrero de 2012, por un importe total incluido el recargo de apremio de 7.917.644,27 euros (son 6.598.036,89 euros de principal -que incluye cuota e intereses- y 1.319.607,38 euros de recargo de apremio del 20%).

2.- Frente a dicha providencia de apremio la interesada interpone recurso de reposición manifestando la falta de notificación de la deuda en período voluntario de pago, en base a lo siguiente:

- Con fecha 28 de noviembre de 2011, la entidad accedió a su Dirección Electrónica Habilitada (DEH), y procedió a abrir una notificación, la cual, contiene un escrito en el que en primera página, únicamente encuentra el logotipo de la Agencia Tributaria, el texto "Nº de Remesa NUM000 " un código de barras al cual sigue el texto " NUM001 Nº Certificado NUM002 MUTUALIDAD GENERAL DE LA ABOGACÍA MUTUALIDAD DE PREV", con el resto del folio en blanco hasta el pie de firma donde se encuentra la indicación "Documento firmado electrónicamente (R.D. 1671/2001 Art.21.c). Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación NUM003 en www.agenciatributaria.gob.es ". La segunda página del documento está completamente en blanco. El formato de dicho escrito difiere radicalmente de todos los otros que, desde marzo de 2011, momento en el que MUGA está incluida en el sistema de notificaciones a través de DEH, viene recibiendo la entidad.

- Todos los documentos que MUGA ha venido recibiendo en dicha DEH, han sido documentos completos, desde la primera hasta la última página, detallando en el encabezamiento la Delegación y Dependencia que dicta el acto, sus datos de contacto, así como el impuesto al que se refieren y su número de referencia.

- La persona que accedió a la DEH y abrió el documento en cuestión, al encontrar las primeras páginas de la notificación en blanco, interpretó que era un error informático y no identificó dicho documento como acuerdo de liquidación derivado del acta del que dimana la providencia de apremio ahora impugnada.

3.- Con fecha 30 de abril de 2012, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dictó resolución notificada el 3 de mayo de dicho año desestimando el recurso de reposición .

Frente a esta resolución, la interesada interpone reclamación económico-administrativa, manifestando la indebida notificación de la liquidación en período voluntario de pago, electrónicamente, pues no accedió al contenido de la misma.

4.- El TEAC desestima la reclamación en su resolución de 30 de enero de 2014 recurrida ahora en sede jurisdiccional. Considera que el acto administrativo contra el que se interpone el recurso de alzada únicamente puede ser impugnado mediante la alegación de alguno de los motivos tasados de oposición recogidos en el artículo 167.3 de la LGT 2003 . Y, en este caso, la notificación de la liquidación a la reclamante en la dirección electrónica habilitada de la misma, es adecuada a derecho, pues la interesada estaba incluida obligatoriamente en la citada Dirección según comunicación de la AEAT a la misma obrante en el expediente y accedió debidamente al acuerdo de liquidación. Y razona:

" CUARTO: Así de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.5 de la Ley 11/2007, de 22 de junio , de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos y en los artículos 35 , 36 y 40 del Real Decreto 1671/2009, de 6 noviembre por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, el acceso al contenido del documento puesto a disposición de la entidad en la sede electrónica surte los efectos de notificación del mismo.

El contenido del acto notificado cumple con todos los requisitos exigidos en el artículo 102.2 de la LGT de 2003 para los actos de liquidación.

En ningún caso la normativa vigente exige, que estos contenidos deban lucir en la primera página del documento electrónico que contiene el acuerdo de liquidación .

El formato empleado, en cualquier caso, es el que se aplica por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los acuerdos de liquidación derivados de Actas de disconformidad con firma electrónica y, como se ha señalado anteriormente, contiene todos los requisitos previstos por la Ley General Tributaria para que se considere válidamente notificado.

El reclamante reconoce que cuando abrió el documento notificado, solamente accedió a las dos primeras páginas del mismo, y no continuó con la lectura del resto del documento. En cualquier caso, este comportamiento es imputable al obligado tributario, y no a la Administración, pues una vez efectuada la notificación de forma válida, merced al acceso al documento en la sede electrónica, es responsabilidad del interesado la lectura del documento completo."

Segundo.

Invoca la parte actora a través de su escrito de demanda -una vez subsanados los defectos advertidos conforme se relata y justifica en los antecedentes de la presente resolución-, como motivo de impugnación del acto combatido, la procedencia de anular la providencia de apremio por falta de notificación o defectos en la notificación del acta de liquidación, según minuciosamente relata en su demanda, y con apoyo en la documentación que acompaña: Acta Notarial de 7 de marzo de 2012 autorizada por el Notario D. Antonio Crespo Monerri en la que se deja constancia a la vista de los ordenadores de la MUTUALIDAD y en presencia del Ingeniero Informático D. Eusebio , de la entidad Ernst & Young, del contenido en la pantalla de las páginas y enlaces atinentes a las comunicaciones recibidas por la MUTUALIDAD desde la Agencia Tributaria y el formato habitual de todas ellas (constan numerosos ejemplares en distintas fechas de 2011 y 2012 y la ahora cuestionada que se habría producido en fecha 25 de noviembre de 2011); así como el propio Informe Pericial Tecnológico de 16 de marzo de 2012 emitido por la entidad Ernst & Young y suscrito por D. Hipolito -Socio FIDS- y D. Eusebio - Técnico de Tecnología Forense en FIDS-, así como diligencia de 14 de marzo de 2012, incorporada a la referida Acta Notarial en la que D^a Angustia , empleada de la MUTUALIDAD y encargada de la descarga de las notificaciones de la Agencia Tributaria, viene a manifestar que accedió como hace periódicamente a la página web de la Agencia Tributaria para la descarga de las notificaciones comunicadas a la actora, siendo esta la primera vez que accedía a una comunicación con las características de la aquí cuestionada, entendiéndose que se trataba de un error, que el documento estaba en blanco y dedujo que era una comunicación fallida, sin comunicarlo a sus superiores, quedando a la espera de que se enviara correctamente la notificación; y, finalmente, la actora expone extensamente la normativa sobre notificaciones electrónicas.

El Abogado del Estado se opone a la estimación del recurso por las razones que expone en su escrito de contestación a la demanda.

Tercero.

Debe rechazarse, en primer lugar, el alegado defecto en el modo de proponer la demanda a la vista de los que dijimos en la Providencia de 13 de marzo de 2015; así, dicho defecto ha quedado subsanado, y lógicamente no se reitera por el Abogado del Estado, sin perjuicio de la crítica que dirige a dicha opción de subsanación, que, a juicio de la Sala, no afecta al principio de igualdad de contradicción entre las partes, sino que ha tratado de salvaguardar el derecho a la tutela judicial efectiva evitando que un defecto meramente formal -ocasionado por la existencia de los dos recursos como se recoge con minuciosidad en los Antecedentes de esta resolución y en la providencia reseñada, que devino firme-; siendo evidente que difícilmente cabría inadmitir un recurso como el presente por el reseñado defecto formal en la formalización de la demanda.

Cuarto.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , determina en su artículo 167.3 que " Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación. c) Falta de notificación de la liquidación. d) Anulación de la liquidación. e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada".

Sentado lo anterior, la parte actora alega, entre dichos motivos tasados, la falta de notificación del acuerdo reseñado que luego se ha ejecutado por la vía de apremio, contemplada en el apartado c) del artículo 167.3, trascrito, debiendo puntualizarse que la citada Ley 58/2003 , regula la "Notificación por comparecencia" en el artículo 112, y, en conexión con ello, en el ámbito de las comunicaciones electrónicas debe acudirse a la Ley 11/2007, de 22 de junio , de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos y al Real Decreto

1671/2009, de 6 noviembre por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio. El artículo 27 de la Ley regula las " Comunicaciones electrónicas" y el artículo 28 la " Práctica de la notificación por medios electrónicos", estableciendo el apartado 2 de este último que " El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales", concluyendo en su apartado 5 que "Producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dichos acceso "; y la norma de desarrollo dedica su Capítulo II a las "Notificaciones electrónicas" y en particular su artículo 38 a la "Notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada", siendo así que el acceso al contenido del documento puesto a disposición de la entidad en la sede electrónica surte los efectos de notificación del mismo.

Quinto.

Pues bien, mencionada la legislación aplicable al caso, en el presente caso, tal como consta en el expediente y en las declaraciones presentadas en la referida Acta Notarial, D^a Angustia , empleada de la MUTUALIDAD y encargada de la descarga de las notificaciones de la Agencia Tributaria, accedió como hace periódicamente a la página web de la Agencia Tributaria para la descarga de las notificaciones comunicadas a la actora, siendo esta la primera vez que accedía a una comunicación con las características de las aquí cuestionadas (en la primera página únicamente encuentra el logotipo de la Agencia Tributaria, el texto "Nº de Remesa NUM000 " un código de barras al cual sigue el texto " NUM001 Nº Certificado NUM002 MUTUALIDAD GENERAL DE LA ABOGACÍA MUTUALIDAD DE PREV", con el resto del folio en blanco hasta el pie de firma donde se encuentra la indicación "Documento firmado electrónicamente (R.D. 1671/2001 Art.21.c). Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación NUM003 en www.agenciatributaria.gob.es " y la segunda completamente en blanco) cuando las anteriores notificaciones y las posteriores eran todas iguales y perfectamente claras. En definitiva, el formato de dicho escrito difiere radicalmente de todos los otros que, desde marzo de 2011, momento en el que MUGA está incluida en el sistema de notificaciones a través de DEH, viene recibiendo la entidad. Basta con ver el informe pericial aportado o el propio escrito de demanda con los "pantallazos" de las notificaciones electrónicas efectuadas para apreciar la absoluta diferencia, a simple vista, de la notificación cuestionada del acuerdo de liquidación para distinguirlo de las numerosas notificaciones restantes y que no ofrecen duda sobre su eficacia. A la vista de la aquí cuestionada, sin, aparentemente, contenido alguno, la MUTUALIDAD interpretó que era un error informático y no identificó dicho documento como acuerdo de liquidación; y de dicho acuerdo no tuvo conocimiento hasta la posterior notificación, esta ya en debida forma, de la providencia de apremio.

No se discute, como resulta del expediente y de la resolución impugnada, que el acuerdo de liquidación resultó la deuda tributaria con nº NUM004 , por importe de 6.598.036,89 euros, correspondiendo 5.638.955,00 a cuota y 959.081,89 a intereses de demora. Ni que estando incluida la entidad en el sistema de dirección electrónica habilitada y asignación de la misma para la práctica de notificaciones y comunicaciones por la AEAT, el acuerdo de liquidación fue puesto a su disposición en la misma, con fecha 25 de noviembre de 2011. Ni tampoco que la MUTUALIDAD GENERAL DE LA ABOGACIA MUTUALIDAD DE PREVISION SOCIAL A PRIMA FIJA, en calidad de destinatario, accedió en la sede electrónica de la AEAT al contenido del acto objeto de notificación, con fecha 28 de noviembre de 2011 (en este sentido, resulta del antes citado artículo 28, apartados 2 y 5, de la Ley 11/2007).

Es cierto que la Administración y el TEAC sostienen que el contenido del documento electrónico puesto a disposición del obligado tributario en la sede electrónica de la AEAT, fue un documento, en formato "PDF", con un total de 26 páginas, es el siguiente, con la siguiente estructura: la primera página del documento en formato "PDF" contiene el anagrama de la Agencia, el número de remesa, el código de barras, el número de certificado, la denominación del obligado tributario y el Código Seguro de Verificación; la segunda página está en blanco, para separar la carátula del acuerdo de liquidación, que viene a continuación, las páginas 3 a 22 (ambas inclusive) del documento en formato "PDF" contienen el acuerdo de liquidación. Finalmente, la página 23 del documento en formato "PDF" contiene el ejemplar para la entidad colaboradora del documento de pago en período voluntario, la página 24 está en blanco, la página 25 contiene el ejemplar para el interesado del documento de pago en período voluntario y la página 26 está en blanco.

Y es cierto igualmente que desde el mismo momento en que fue puesto a disposición de su destinatario, desde la sede electrónica de la Agencia, podía haberse consultado en pantalla, descargado en el equipo informático, impreso en papel o consultada su veracidad a través del código incorporado. Con cualquiera de esas opciones, el destinatario hubiese podido comprobar su contenido íntegro. La Sala no lo discute.

Sin embargo, lo cierto es que es indubitado que la actora no tuvo conocimiento de la liquidación hasta que no recibe el apremio y que entonces ya no estaba a tiempo de alegar ni defenderse puesto que contra el apremio solo caben los motivos tasados de impugnación.

Como ya alegó la recurrente en sede administrativa y económico-administrativa, todos los documentos que MUGA ha venido recibiendo en dicha DEH, han sido documentos completos, desde la primera hasta la última página, detallando en el encabezamiento la Delegación y Dependencia que dicta el acto, sus datos de contacto, así como el impuesto al que se refieren y su número de referencia.

La persona que accedió a la DEH y abrió el documento en cuestión, al encontrar las primeras páginas de la notificación en blanco, interpretó que era un error informático y no identificó dicho documento como acuerdo de liquidación derivado del acta del que dimana la providencia de apremio ahora impugnada.

Al ser la notificación de la providencia de apremio la primera noticia que MUGA tiene del acto de liquidación, debe ser anulada puesto que carece de notificación eficaz previa de la deuda en período voluntario.

Es sabido que la notificación es la comunicación formal del acto administrativo de que se trate, de la que se hace depender la eficacia de aquél y constituye una garantía tanto para el administrado como para la propia Administración.

Sin perjuicio de la indudable falta de diligencia de la MUTUALIDAD, o del personal que presta servicio en la misma, es inevitable reconocer, a la vista de la documentación debidamente acreditada, que también la notificación efectuada por la Agencia Tributaria es insuficiente o incompleta, o, al menos, no se ha hecho con la debida diligencia, como si se ha hecho en todas las demás notificaciones, anteriores y posteriores a la cuestionada. En tal caso, deben valorarse las consecuencias de la falta de diligencia tanto de la Agencia Tributaria remitente como de la entidad apremiada, y, en aras de la mejor defensa de los derechos de la entidad contribuyente, en un caso como este, debe rechazarse que una notificación insuficiente conlleve las graves consecuencias que impiden el acceso al examen de la cuestión de fondo. Lo que adecuadamente hizo la Agencia Tributaria en la notificación de decenas de acuerdos, actos o resoluciones (providencias de apremio, diligencias de embargo, rectificaciones de autoliquidaciones, levantamientos de embargo, requerimientos de información, acuerdos de compensación,...), como consta en la documentación acompañada, debió hacerse con la misma diligencia o claridad que no deje lugar a dudas para el destinatario. Insistimos, dichas dudas pudieron haberse solventado con una mayor diligencia de la destinataria, pero ello no empece, valorando lo que cabe calificar de falta de diligencia de ambas partes, que deba anularse la providencia de apremio y dar lugar, en su caso, al examen de la liquidación de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 a 2008, y las cuestiones atinentes a la tributación de la paga extraordinaria que se reconoció en dichos ejercicios a los pasivos mutualistas, lo que es ajeno al ámbito de la presente resolución y no resulta competencia de esta Sección, como se recogió en los antecedentes de esta resolución.

Ello no significa desconocer la plena validez de las notificaciones electrónicas y la eficacia de las mismas, pero si, en este caso concreto, salvaguardar el derecho de la entidad contribuyente al examen, en su caso, de la cuestión de fondo.

Como señala la recurrente, la notificación por medios telemáticos de los actos administrativos no debe ser un obstáculo para su impugnación, sino que debe facilitar el ejercicio de los derechos y obligaciones de los contribuyentes. Es cierto, como esgrime la Administración, que se produjo la entrada en un sistema de comunicación pero no valora que la misma modificaba la forma habitual de las distintas notificaciones recibidas, antes y después de la cuestionada y podía inducir a un error al contribuyente que había firmado en disconformidad una liquidación de un importe económico importante e impide el acceso al amparo de los Tribunales, sin perjuicio de que reconozcamos cierta negligencia del contribuyente en este caso y que, aunque sustancialmente la notificación se ajusta a la normativa reseñada, incluido el artículo 102.2 de la LGT, no es completa, en el sentido, como apunta el reseñado informe pericial, que se omite el número de referencia al concepto y tipo de impuesto al que hace referencia; no presenta en su primera página la Delegación que emite la notificación, así como los datos de contacto de la misma y en sus dos primeras páginas no presenta ningún contenido del cuerpo de la resolución que se quiere notificar (vid. documentos nº 5 y 6 acompañados con la demanda), todo ello, insistimos, a diferencia de las innumerables notificaciones efectuadas por la Agencia Tributaria a la hoy recurrente, para lo que basta con la mera observación de la documentación incorporada en la demanda o del informe pericial. Si el fin principal del acto administrativo es que este sea conocido por el interesado, aquí la imperfección de la notificación, unida a la falta de diligencia del destinatario, impidió ese conocimiento.

Era perfectamente factible en este caso la notificación de la liquidación a la interesada de forma que hubiera tenido pleno y sencillo acceso a la misma y la Administración no ha empleado toda la diligencia exigible, en orden a practicar la notificación de la liquidación.

En un caso como el presente, el carácter penalizador del recargo de apremio -recargo de 1.319.607,38 euros- resulta desproporcionado a la luz de la insuficiente notificación por lo que procede conceder un nuevo plazo para impugnar el acuerdo liquidador o, en su caso, para el pago en período voluntario y no imponer un recargo del 20% de la liquidación a la contribuyente.

Es claro que las reseñadas circunstancias concurrentes dejan a la contribuyente en una situación de indefensión -sin que en cambio se haya acreditado mala fe en su actuación- y conllevan unas consecuencias desproporcionadas, que la anulación de la providencia de apremio permite zanjar.

Procede, en consecuencia, estimar el presente recurso, dejar sin efecto la resolución del TEAC y los actos administrativos de los que trae causa.

Sexto.

Los anteriores razonamientos determinan la estimación del presente recurso, y en cuanto a costas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en su redacción introducida por la Ley 37/2011, no procede hacer imposición expresa de las mismas, atendidas las circunstancias y dudas de hecho concurrentes.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo nº 186/2014 interpuesto por Procuradora D^a. María del Carmen Jiménez Cardona, en nombre y representación de la MUTUALIDAD GENERAL DE LA ABOGACIA, MUTUALIDAD DE PREVISION SOCIAL A PRIMA FIJA, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 30 de enero de 2014 (R.G. 3448/2012) por la que se desestima la reclamación económico-administrativa relativa a providencia de apremio, a que la demanda se contrae, que anulamos por su disconformidad a derecho, así como la providencia de apremio de la que trae causa.

No se hace expresa condena en costas.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7^a de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial. Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha 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.