

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 11 de junio de 2018, rec. 2/2018

Ponente: Concepción Mónica Montero Elena

IRNR. Notificaciones. Validez de la notificación por edictos.

Entiende la sala que la notificación por comparecencia estuvo válidamente realizada, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo no residente no había comunicado a la AEAT su domicilio fiscal y que previamente a la notificación edictal se intentó notificar personalmente en el inmueble que había sido transmitido y cuya ganancia patrimonial se pretendía regularizar. Aunque existe una jurisprudencia consolidada que exige de la Administración una razonable actividad para determinar el domicilio del recurrente cuando le es desconocido, la AN considera que, en el caso analizado, en el que el domicilio del sujeto pasivo se sitúa en Alemania, no procede dicha exigencia a la AEAT, pues supondría un esfuerzo desproporcionado.

En lo referente al fondo del asunto, la AN concluye que procede la revocación del acuerdo de liquidación por haberse dictado vulnerando manifiestamente el artículo 35.1 de la LIRPF. Ante la falta de declaración por el contribuyente, para el cálculo de la ganancia patrimonial obtenida la Administración considera un valor de adquisición de cero euros, debiendo haber acudido a los mecanismos que el ordenamiento jurídico prevé para la fijación del valor de adquisición (artículo 57 de la LGT).

Fundamentos jurídicos

SEGUNDO.-

(...)

Resulta acreditado, y así se recoge en la sentencia, que el sujeto pasivo no comunicó su domicilio fiscal a la Administración Tributaria, por lo que ésta aplicó lo dispuesto en el artículo 11 del RDL 5/2004, y acudió a la notificación edictal ante el resultado infructuoso.

Pues bien, la primera cuestión a resolver es si la notificación se realizó en legal forma, porque de no ser así, el acto liquidatorio podría impugnarse en plazo (la notificación defectuosa no produce el efecto de inicio de los cómputos de los plazos de impugnación).

En el presente caso, el obligado tributario incumplió su obligación de declarar en concepto de IRNR como consecuencia de transmisión de inmueble, y omitió poner en conocimiento de la Administración el domicilio fiscal (artículo 48 LGT).

Pero es cierto, como se afirma en la sentencia apelada, que jurisprudencialmente viene exigiéndose a la Administración una razonable actividad para determinar el domicilio del recurrente, cuando este no consta de manera clara. Así la sentencia de 13 de junio de 2017, RC 2638/2015, afirma *“No hay infracción del artículo 59 de la Ley 30/1992 porque la sentencia no impone a la Administración ninguna suerte de investigación detectivesca para averiguar el domicilio real del interesado. Solamente, le requiere que mire el expediente. (...) No es fácil comprender la argumentación de la recurrente a la vista de lo sucedido ni tampoco a la luz de cuanto viene manteniendo el Tribunal Constitucional en este punto. La notificación personal debe realizarse siempre que, sin esfuerzos*

desproporcionados, la Administración pueda obtener el domicilio actual del interesado (sentencias 6/2017, 200/2016, 151/2016, 150/2016, 181/2015, 137/2014, 136/2014, 126/2014, 59/2014, 30/2014, entre muchas otras) y poca desproporción había en este caso cuando la Comunidad Autónoma de Castilla y León disponía del teléfono móvil del Sr. (...) desde el primer momento. Ese mismo que, como se ha dicho, utilizó en el último momento sin que parece que hiciera entonces ninguna pesquisa extraordinaria.”

Ahora bien, en el supuesto que analizamos, el domicilio del sujeto pasivo se encontraba en Alemania, lugar al que no se extiende la potestad de la Administración Tributaria española, no pudiendo, aun cuando se conociera el domicilio, practicar una notificación fehaciente, si no es con el auxilio de las autoridades alemanas. No podemos por ello entender que sea exigible para la Administración la localización de un domicilio fuera de España y practicar una notificación personal en él, ya que *la notificación personal debe realizarse siempre que, sin esfuerzos desproporcionados, la Administración pueda obtener el domicilio actual del interesado*, pero, por las razones expuestas, la realización de actuaciones procesales fuera del territorio español no puede calificarse de esfuerzo proporcionado. Entendemos por tanto que no existe circunstancias que flexibilicen la aplicación de los artículos 48 de la Ley 58/2003 y 11 del RDL 5/2004.

Debemos estimar la apelación en este extremo, y declarar que la notificación se practicó en legal forma.

TERCERO.-

Es incuestionable que el recurrente omitió sus obligaciones con la Hacienda española al no declarar y tributar por la ganancia patrimonial obtenida con la enajenación del inmueble, y también lo es que es al sujeto pasivo al que corresponde probar el valor de adquisición del bien enajenado (artículo 105 de la LGT).

Ahora bien, al haber fijado la Administración el importe de adquisición en 0,00 euros, es evidente que se produce una vulneración manifiesta del artículo 35.1 de la LIRPF, pues una de las magnitudes previstas por el precepto para determinar la base imponible se ha fijado en una suma ficticia, lo que desvirtúa completamente el concepto “ganancia patrimonial”. Si atendemos al artículo 33 de Ley 35/2006, que define tal concepto, encontramos que: “*Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél (...)*”

Y el artículo 34 del mismo Texto Legal, fija su importe: “*El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. (...)*”

Al fijar el valor de adquisición del inmueble transmitido en 0,00 euros, es evidente que la Administración ha eliminado el concepto de ganancia patrimonial en las transmisiones de bienes, tal como viene delimitado en la norma de aplicación, que, por esencia, se configura como la diferencia entre un valor de adquisición y un valor de enajenación, que determina una ganancia o pérdida patrimonial.

No es cierto el argumento esgrimido por la Administración en cuanto a que acudir a la fijación del valor inicial por medios distintos a la fijación del importe de adquisición, vulneraría el artículo 35.1 de la LIRPF, pues nos encontramos ante una incógnita relativa al valor de adquisición del bien transmitido, que puede producirse, no solo ante una omisión de declaración, como es el caso, sino también, cuando el valor inicial fijado por el sujeto pasivo no sea el correcto; y, en tales casos, el Ordenamiento Jurídico establece mecanismos para la fijación de ese valor (artículo 57 de la Ley 58/2003). La Administración debió acudir a tales mecanismos, pues eliminar una de las magnitudes legalmente previstas para fijar la base imponible, constituye una infracción manifiesta de la Ley.

Debemos concluir que se ha vulnerado manifiestamente el artículo 35.1 de la Ley 35/2006 y, por lo tanto, procede la revocación del acto de liquidación objeto de autos y todos los que de él traen causa.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso de apelación, en la medida en que debemos revocar la sentencia apelada y declarar el ajuste a la legalidad de la notificación objeto de autos, pero debemos estimar la pretensión de la apelada en orden a la revocación de la liquidación provisional de fecha 7 de marzo de 2012, clave NUM002, y todos los actos de los que de ella traen causa.