Criterio **1** de **1** de la resolución: **06364/2011/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Primera**

Fecha de la resolución: **08/01/2015**

Asunto:
LGT. Notificaciones. Notificación por comparecencia. Requisitos que deben reunir los intentos previos de notificación. Plazo de los tres días.

Criterio:
Se precisa el criterio sentado por el TEAC, basado en la Jurisprudencia del TS, de que el respeto del plazo máximo de tres días que debe mediar entre los dos intentos de notificación de un acto es un requisito sustancial para la posterior validez de las notificaciones por comparecencia.

La precisión se hace en el sentido de que el criterio correcto es computar el plazo por días lectivos (no naturales ni hábiles), en los que están garantizados los servicios de notificación, de forma que han de excluirse los sábados y domingos.

Criterio reiterado.

Referencias normativas:
Ley 58/2003 General Tributaria LGT
112
Ley 30/1992 Régimen Jurídico Adm. Públicas Procedimiento Adm.Común RJAPAC
59.2

Conceptos:
Comparecencia
Notificaciones
Nulidad
Plazos
Requisitos
Validez

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico- Administrativo Central, promovido por **D. Ju...P...** (**NIF: ...**), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, nº 28/14782/09 y acumuladas, en las que se impugnaban Acuerdos de Liquidación por IRPF, ejercicios 2000 a 2003, y sus correspondientes Acuerdos de Imposición de Sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, siendo la cuantía 302.605,97 €, la mayor.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De los antecedentes que obran en el expediente, resultan acreditados los siguientes hechos:
(1º) Las actuaciones de inspección de carácter general por el IRPF, ejercicios 2000 a 2003, se inician con comunicación notificada por comparecencia el 06/04/2005, siendo el obligado tributario un no declarante en este impuesto en los dos primeros años referidos.

Previamente, se había intentado la notificación en el domicilio fiscal del interesado **(calle C...)** en las fechas 24/02/2005, 01/03/2005 y 08/03/2005, habiendo dejado en el segundo de estos intentos escrito de la AEAT para que se personase en las oficinas de la Inspección.

También se intentó la notificación los días 24/02/2005 y 01/03/2005 en uno de los locales en los que ejercía el sujeto pasivo la actividad empresarial **(calle CC...).** En esta segunda dirección también se dejó aviso para que el destinatario de la comunicación se presentara en las oficinas de la Administración.

Por último, se personó agente tributario los días 24/02/2005 y 01/03/2005 en otro inmueble propiedad del sujeto pasivo donde había indicios de que pudiera ser su lugar habitual de residencia **(calle V..).** También en este lugar

se dejó aviso para que el obligado acudiese la Agencia Tributaria.

Después de todos los intentos fallidos, se procedió a la publicación en el BOCAM de **...**, entendiéndose efectuado el inicio de las actuaciones el 06/04/2005.

En virtud del artículo 112.3 de la LGT, al no haber comparecido ni el interesado ni su representante, se les tiene por notificados en sucesivas actuaciones y diligencias.

El representante del obligado tributario no compareció hasta el 15/12/2008, solicitando el día 17 del mismo mes un aplazamiento. Por ello, las dilaciones imputables al obligado tributario son:

06/04/2005 a 25/11/2008	Incomparecencia del obligado tributario	1.329
17/12/2008 a 15/01/2009	Solicitud de aplazamiento	29

(2º) El sujeto pasivo no estaba dado de alta en ningún epígrafe de las tarifas del IAE. Sin embargo, de las actuaciones inspectoras se desprende que sí ejercía una actividad económica.

El rendimiento de su actividad ha sido determinado por la Inspección utilizando el método de estimación indirecta (art. 53 LGT) a partir de la información suministrada a la Inspección por terceros y de otras declaraciones presentadas por el propio obligado tributario por conceptos impositivos distintos del que, con estas actuaciones, se regularizaban.

La regularización comprendió los siguientes conceptos:

Rendimiento de la actividad económica:

Se computaron como ingresos los que figuraban en cuentas corrientes del interesado (una vez comprobado que no correspondían a otras fuentes de renta, como pudiera ser el trabajo). En cuanto a los cheques, se requirió a los pagadores de los mismos, quienes contestaron que los conceptos por los que se extendían eran por "*consulta médica*", "*examen bio-hematológico*" o similares.

Como gastos, se aceptaron todos aquellos que habían sido imputados por los proveedores, muchos de ellos confirmados tras enviarles requerimiento.

Respecto a los gastos de personal, se tomaron como retribuciones íntegras a los trabajadores las declaradas por el propio sujeto pasivo. En cambio, las cotizaciones a la Seguridad Social tuvieron que ser estimadas indirectamente llegando a valorarse en un porcentaje del 40% sobre las retribuciones íntegras (porcentaje ligeramente superior al normal en el régimen general).

Además, se aplicó un coeficiente de gastos del 5% en concepto de gastos de difícil justificación.

En consecuencia, el rendimiento neto de la actividad ascendió a **138.985,86 €** (año 2000), **261.778,54 €** (año 2001), **369.939,33 €** (año 2002) **y 119.414,50 €** (año 2003).

Imputación de rentas inmobiliarias:

En el curso de las actuaciones, se descubrió la existencia de inmuebles de los que era titular el interesado y por los que había que imputar las siguientes rentas:**3.221,91 €** (año 2000) y **3.247,10 €** (año 2001).

Ganancia patrimonial no justificada:
En 2002, también se regulariza este concepto por el ingreso en una cuenta bancaria del obligado tributario de un cheque emitido, el 18/09/2002, por **C...**, de 240.404,84 €.

(3º) En fecha 22/05/2009 (ejercicios 2000, 2001 y 2003) y 26/05/2009 (ejercicio 2002), la Jefa de la Oficina Técnica de Madrid dicta Acuerdos de Liquidación confirmando las propuestas contenidas en las Actas incoadas, con los siguientes importes:

	2000	**2001**	**2002**	**2003**
CUOTA	60.069,62	119.022,20	219.050,00	22.070,00
INTERESES DEMORA	26.359,45	45.064,58	83.555,97	9.038,06
DEUDA A INGRESAR	**86.429,07**	**164.086,78**	**302.605,97**	**31.108,06**

(4º) Igualmente se instruyeron, por todos los años regularizados, expedientes sancionadores que finalizaron con Acuerdos de Imposición de Sanción por los siguientes importes: 45.052,22 (año 2000), 89.266,65 € (año 2001), 212.632,51 € (año 2002) y 34.929,94 € (año 2003).

SEGUNDO: Contra los Acuerdos de Liquidación y los de Imposición de Sanción, interpone el interesado las correspondientes reclamaciones ante el Tribunal Económico- administrativo Regional de Madrid.
Dichas reclamaciones se resuelven, acumuladamente, en fecha 27/05/2011 siendo notificado el fallo desestimatorio al obligado tributario el día 20/06/2011.

TERCERO: No conforme, formula recurso de alzada el 19/07/2011.
En el mismo escrito de interposición, el interesado reitera las mismas alegaciones que en su día formuló ante el TEAR de Madrid:

§ En cuanto al plazo de duración de las actuaciones:

No tuvo intervención en el procedimiento inspector hasta el trámite de audiencia previo a la firma de las Actas (el 25/11/2008). Sin su presencia, se fueron extendiendo hasta quince diligencias en las que siempre se le requería la aportación de los Libros Contables y los Registros de IVA.

Se trata de diligencias argucia que reiteran la misma petición al obligado tributario con el fin de interrumpir el plazo de prescripción, a sabiendas de que el interesado no iba a tener conocimiento de las mismas. Según reiterada jurisprudencia, estas diligencias no interrumpen los plazos de prescripción.

Se le imputa una dilación de 1.329 días que coincide con la práctica totalidad del tiempo que duran las actuaciones. Sin embargo, el artículo 112.3 prevé que, cuando el obligado tributario no comparezca al inicio de un procedimiento, se le tendrá por notificado de todos los ulteriores actos, a excepción del acuerdo de liquidación. Por tanto, la Inspección tenía que haber continuado las actuaciones y finalizar éstas en el plazo de doce meses, en vez de imputar dilaciones al interesado.

§ En cuanto a los gastos de la actividad económica:

La Inspección niega la deducibilidad de los gastos en base a que se han justificado con posterioridad a la propuesta de liquidación. Sin embargo, el artículo 158.3 de la LGT no puede oponerse, ya que la Administración no ha llevado a cabo una estimación indirecta de la base imponible.

Lo que ha hecho la Inspección es una estimación directa de la renta, analizando los datos procedentes de terceros (entidades financieras, clientes, proveedores…).

Por tanto, solicita de este Tribunal que admita la deducibilidad de los gastos relativos a los ejercicios 2000 a 2003 o bien que declare que lo que ha hecho el actuario es una estimación directa (no indirecta) de la base imponible.

§ Incremento no justificado de patrimonio:

En 2002, la Inspección le imputa por tal concepto un incremento de 240.404,82 € por un cheque bancario de **C...** ingresado en su cuenta corriente.

Dicho ingreso, como ya puso de manifiesto en las alegaciones posteriores al Acta, procede de la venta de un inmueble en la **Plaza ...**. Aportó como justificación copia de la escritura pública de venta a la que se anexa fotocopia del citado cheque.

El inmueble (como también consta en la escritura pública aportada) fue adquirido por los cónyuges el 1/02/1982, por lo que la ganancia patrimonial ha de considerarse exenta por la Disposición Transitoria Novena de la Ley 40/1998.

Además, dado que el bien es ganancial, la plusvalía habría que imputarla por mitades a ambos cónyuges.

No puede aceptarse, como pretende la Inspección, que la documentación que acredita lo anterior no sea admisible por haberse presentado con posterioridad a la incoación del Acta porque no estamos ante una estimación indirecta de la base imponible.

Además, la calificación de una renta como un incremento no justificado de patrimonio no es susceptible de producirse en el marco de una estimación indirecta. Así lo dijo el TEAC en resolución de 20/07/1994.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren en el presente caso los requisitos que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada, interpuesto en plazo
hábil por persona con capacidad, legitimación y representación suficientes, todo ello de conformidad con lo establecido en la Ley General Tributaria 58/2003 y Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo de 2005 por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

SEGUNDO: La primera cuestión que plantea el recurrente es la invalidez de la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras que determina que haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar.
Para esclarecer la corrección o no de la notificación del acto de que se trata, son de aplicación los artículos 109 a 112 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, que efectúan una remisión genérica a las normas administrativas generales, con determinadas especialidades en materia tributaria que son objeto de regulación específica. En concreto, el artículo 110 establece:

*"**Artículo 110.** Lugar de práctica de las notificaciones.*

***1.** (...)*

***2.** En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin".*

Por su parte, el artículo 112 (según la redacción introducida por la Ley (36/2006), relativo a las notificaciones por comparecencia, indica:

"Notificación por comparecencia.

*1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e **intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal**, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.*

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado" o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el Boletín Oficial correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

(...)

2. En la publicación en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente 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 deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el correspondiente Boletín Oficial.

Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. (...)".

Respecto a los dos intentos de notificación en el domicilio, el artículo 59.2 de la Ley 30/1992, Ley de Régimen Jurídico de la Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, que se aplica supletoriamente a los procedimientos tributarios en todo lo no previsto por su normativa específica, precisa:

*"Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en **una hora distinta dentro de los tres días siguientes**".*

Pues bien, en el presente caso, la comunicación de inicio de actuaciones, de fecha 21/02/2005, se intentó notificar el día **24/02/2005**:

-Primero, a las 11.50 horas en la **calle C…** (domicilio fiscal del obligado tributario. De hecho, este domicilio es el que figura en las declaraciones de Retenciones por Trabajo Personal y lo ha dejado inalterado tras presentar, el 30/12/2006, una declaración de modificación de sus datos personales, página 3.326 del expediente). Ese día, un agente tributario se personó en dicha dirección y una persona que se encontraba en el citado piso, a través del portero automático de la finca, manifiesta que el destinatario no está pero que su hija vendrá en"*un rato*"

-A las 12 horas, se persona el agente en la **calle CC…** (lugar donde el interesado realiza su actividad empresarial). El conserje indica que el piso de **P…** es el 1º izda (así consta también en el portero automático en que figura "***I…***" y **"*P…*"**) y que vive allí desde hace años. Al llamar a dicho piso, un hombre contesta que, en ese momento, el destinatario no está y que no sabe a qué hora volverá. Se le solicita el teléfono del sujeto pasivo para ponerse en contacto con él y manifiesta que no puede darlo por ser un teléfono particular. Se le entrega el teléfono del agente tributario para que sea el sujeto pasivo el que llame y diga a qué hora se le puede notificar la comunicación de inicio.

- A las 12.25 horas, se dirige el agente tributario a la **calle V…** (inmueble propiedad del sujeto pasivo donde había signos externos que indicaban que pudiera ser su lugar habitual de residencia, página 3.324 del expediente administrativo). Allí, el que dice ser hijo del conserje manifiesta que el domicilio de **P…** es el 7º dcha. Al llamar a dicha finca, dos mujeres abren la puerta e indican que el obligado tributario no se encuentra en ese momento, que no saben a qué hora volverá y que ellas no están autorizadas a recoger nada.Se intenta otra vez la notificación el día **1/03/2005**:

- Primero, en la **calle C…** las 9.45 horas. El conserje manifiesta que en el 1º dcha vive la hija del obligado tributario. Abre la puerta de dicho piso una mujer que contesta que **P…** no se encuentra en el domicilio y que ella no está autorizada a recoger nada que tenga que firmar. Se le entrega aviso para que el destinatario de la comunicación pase a recogerla en las oficinas de Guzmán el Bueno en el plazo de quince días.

- A continuación, se acude a la **calle CC…** (a las 9.55 horas). En la puerta de dicho piso hay una placa en la que se lee "***I, Instituto…***". En la recepción de dicho centro, atiende al agente tributario la misma persona que les recibió el día 24/02/2005. Manifiesta que el sujeto pasivo no está, que aún tiene el teléfono del agente tributario pero que no sabe cuándo pasará el sujeto pasivo a recoger la notificación en la Delegación. Se deja también allí un aviso de llegada.

- Por último, a las 10.15 horas se acude a la **calle V…**. El portero indica que, en ese piso, vive el hijo de **P…**. Abre la puerta del domicilio una persona que manifiesta que el hijo no está, pero acepta recibir el aviso de que el obligado tributario puede dirigirse a la Administración de Guzmán el Bueno a recoger la notificación. Se vuelve a intentar la notificación el día **8/03/2005**, dirigiéndose el agente tributario nuevamente a la **calle C…**. En el 1º dcha abre la puerta una empleada del hogar que manifiesta que es el domicilio de la hija de **P…** y que desconoce si el obligado tributario vive allí. Al resultar todos los intentos de notificación fallidos, se procede a la notificación por comparecencia, publicando anuncio en el BOCAM **de …**. La notificación se entiende producida el **6/04/2005**.

TERCERO: Resulta obligado detenerse en el estudio de cuál ha sido el criterio del Tribunal Supremo respecto a la finalidad propia de las normas sobre notificación y las consecuencias de su incumplimiento, pudiéndose adelantar las siguientes líneas generales:
§ La finalidad de las notificaciones es llevar a conocimiento de los interesados los actos y resoluciones, con objeto de que éstos puedan defender convenientemente sus derechos e intereses. Por ello, sólo afectan a la validez de las notificaciones aquellos defectos que lesionan el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, consagrada en el artículo 24.1 de la Constitución Española.

§ De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, únicamente lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva la llamada indefensión material, no la formal.

§ En materia de notificaciones debe regir un principio antiformalista, deforma que, aunque existan vicios "*de cualquier gravedad*" en la notificación, si puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o no lo hizo, exclusivamente, por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna. No cabe invocar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción.

§ El rigor procedimental en materia de notificaciones no tiene su razón de ser en un exagerado formulismo, sino en evitar la indefensión y garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva. No puede ocurrir que cualquier incumplimiento de un requisito formal cause la anulación de la notificación "*porque se llegaría al absurdo de convertir el medio – el requisito garante de que la notificación se produce- en fin de sí mismo*". Lo decisivo no es que se cumplan las previsiones legales, sino que el sujeto tenga o haya podido tener conocimiento del acto que se pretende notificar.

§ Deben ponderarse dos elementos: el cumplimiento de las formalidades exigidas y las circunstancias concurrentes en cada caso (en particular, la diligencia demostrada tanto por la Administración como por el interesado).

§ En los casos en que no se hayan cumplido todas las formalidades previstas en las normas, hay que diferenciar entre si dichas formalidades incumplidas tienen carácter sustancial o secundario.

De dichos criterios son exponentes las recientes sentencias del Tribunal Supremo rec. nº 2991/2011 (de 10/02/2014) o rec. nº 3075/2010 (de17/02/2014). De esta última, extractamos:

"Por ello, resulta necesario realizar una serie de consideraciones con relación a la eficacia de las notificaciones tributarias antes de analizar las circunstancias del caso. Con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las ***circunstancias concretas****del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia. Ahora bien, esta precisión de partida no impide que se puedan establecer una serie de parámetros que permitan abordar la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad en su tratamiento.*

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 de la Constitución española (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, en los siguientes casos: 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» (...).*

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 (...).*

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 tutelajudicial efectiva que consagra 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 (...).

***QUINTO .-** 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. en interés de ley núm. 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 de la 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 ; de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y de 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 ; 223/200, 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» (...)*

Todos los citados elementos deben ser ponderados teniendo 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»(...)*

SEXTO .- *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, si 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. (...)

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 éstos 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 de la CE . Ahora bien, esta presunción admite prueba en contrario que, naturalmente, corresponde a la Administración (...)

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

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 de la 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].

(...)

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» (...).

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 de la 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 LRJPAC). (...)".

De lo expuesto se deduce que, en caso de incumplimiento de alguno de los requisitos legales en materia de notificaciones, es preciso analizar si esa formalidad incumplida tiene un carácter sustancial o secundario.

Dentro de la primera categoría estarían, por ejemplo, los casos en que se omite el segundo intento de notificación. Es obvio que el dar al contribuyente una segunda oportunidad (cuando la primera ha resultado fallida) de conocer el contenido del acto administrativo tiene una incidencia directa en que no se le cause indefensión y en que no se lesione su derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizada por la Constitución.

En la segunda categoría se encontrarían lo que el Tribunal califica como *"omisiones intrascendentes",* esto es, incumplimientos del literal de la norma que, sin embargo, no afectan al derecho a la tutela judicial. Por ejemplo, el que un acto se notifique dentro de los diez días siguientes desde que fuera dictado (como exige el art. 58.2 de la LRJPAC) o en los días inmediatamente posteriores al vencimiento de dicho plazo, no supone un menoscabo de las garantías constitucionalmente consagradas (dando por entendido, lógicamente, que no se haya superado el mencionado plazo de diez días tan ampliamente que llegue a olvidarse el fin para el que dicho plazo fue recogido en la ley, que es garantizar que no se genere indefensión al destinatario de la notificación).

CUARTO.- En relación con el requisito de que entre los dos intentos de notificación transcurra un plazo inferior a tres días este Tribunal Económico Administrativo Central sostuvo, inicialmente, el criterio de que el incumplimiento de dicho plazo consistía en una mera irregularidad, que no invalidaba ni el segundo intento de notificación ni la ulterior notificación por vía edictal. Posteriormente, y la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, reconsideró su criterio concluyendo que había de respetarse en todo caso el mencionado plazo de los tres días. Así, en la reclamación **RG 47/12**, de 19/12/2013, decíamos:

*"...En el ámbito de este Tribunal Central, la **Resolución 3739/2012** dictada en fecha 11 de diciembre de 2012, recoge los criterios mantenidos por este Tribunal **con anterioridad** a dicha fecha, en virtud de los cuales, se podía afirmar que el incumplimiento del plazo de tres días exigido para la práctica del primer intento de notificación y el segundo, podía ser calificado, por norma general, como un **defecto no invalidante** de conformidad con el artículo 63.2 de la LRJPAC; ó considerar, como hacía la Resolución RG 1849/2002, de 19 de noviembre de 2003, dictada también en unificación de criterio, que la inobservancia de dicho plazo de tres días, establecido en el artículo 59.2 de la LRJPAC, **no implicaba la invalidez** del segundo intento de notificación y por ende, tampoco de la posterior notificación edictal.*

***Sin embargo**, este Tribunal Central, al analizar las Sentencias dictadas por el Tribunal Supremo relativas a los requisitos que han de cumplir los dos intentos de notificación (en concreto, la Sentencia de 28 de octubre de 2004 Rec. nº 70/2003, y la Sentencia de 10 de noviembre de 2004 Rec. nº 4/2003) las cuáles, insisten siempre en que el segundo intento de notificación debe realizarse dentro de los tres días siguientes, concluye, en la citada Resolución 3739/2012, que la expresión "dentro de los tres días siguientes" del artículo 59.2 in fine de la Ley 30/1992 implica que, para que sea válida la notificación por comparecencia del artículo 112 de la LGT 2003, el segundo de los intentos de notificación personal, caso de ser necesario, debe efectuarse en un día distinto a aquel en el que se ha llevado a cabo el primer intento de notificación, no siendo admisible que los dos intentos tengan lugar el mismo día, habiendo de existir además una diferencia horaria entre ambos de, al menos, sesenta minutos.*

*En este sentido, el **Tribunal Supremo**, en la citada Sentencia de fecha 22 de noviembre de 2012, dictada en el **recurso número 2125/2011**, señala, respecto a la notificación por comparecencia, **que resulta improcedente dicha notificación cuando el segundo intento de notificación personal se realiza más allá***

de los tres días siguientes al primero, puesto que supone el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 112 de la LGT 2003, en relación con el artículo 59.2 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, LRJPAC.

Debe indicarse que el Tribunal Supremo, ya había sostenido este criterio en la Sentencia de fecha 22 de septiembre de 2011 en el ***recurso de casación 2807/2008****. En este sentido, considerando que los dos intentos previos de notificación del …. se practicaron con una diferencia entre ambos mayor a tres días, 11 de agosto y 8 de septiembre de 2009 respectivamente, debe rechazarse la validez del segundo intento, lo que determina, en opinión de este Tribunal Central, la nulidad de la notificación del acto mediante su publicación en el Boletín Oficial al contravenir lo indicado por el Tribunal Supremo en la citada Sentencia.".*

En el presente caso, dado que el segundo y sucesivos intentos de notificación del acuerdo de inicio del expediente sancionador se practicaron con una diferencia superior a tres días (27/05/2011, 2/06/11, 8/06/11 y 17/06/11) teniendo en cuenta el criterio expuesto, ***debe rechazarse la validez del segundo y siguientes intentos****, lo que determina, en opinión de este Tribunal Central, la nulidad de la notificación del acto mediante su publicación en el Boletín Oficial, al contravenir lo indicado por el Tribunal Supremo".*

QUINTO.-: Sentado el criterio de que el respeto del plazo de tres días es un requisito sustancial de las notificaciones, y, por tanto, cuyo incumplimiento implica la invalidez de la notificación por comparecencia, interesa precisar en el presente caso, la naturaleza de tales días, pues entre dos de los intentos que aquí se realizaron mediaron 5 días naturales, entre los que se encuentran un sábado y un domingo.

A tal efecto, tres son las posibilidades: computar el plazo en días naturales, hábiles o lectivos para los servicios de notificación, teniendo en cuenta que, aunque a efectos administrativos los sábados sean días hábiles, no son días en que estén legalmente garantizados los servicios mínimos para la entrega de notificaciones.

En efecto, la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de la Liberalización de los Servicios Postales, dispone en su artículo 17:

"Artículo 17. Obligaciones del operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal en la realización de éste.

1. El operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal deberá llevarlo a cabo de acuerdo con las normas de calidad previstas al efecto, de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

2. El Gobierno fijará, mediante Real Decreto, los parámetros de calidad para la prestación del servicio postal universal. Dichos parámetros, que podrán actualizarse y revisarse periódicamente, se referirán, especialmente, a la extensión de la red, a las facilidades de acceso, a las normas de distribución y entrega, a los plazos para el curso de la correspondencia, a la regularidad y a la fiabilidad de los servicios. En todo caso, se exigirá, ***al menos****, una recogida en los puntos de acceso que se determinen y* ***una entrega en la dirección postal de cada persona física o jurídica****,* ***todos los días laborables y, como mínimo, cinco días a la semana,****respetando lo señalado en el apartado 3,a) del artículo anterior. En dicho Real Decreto se establecerán las consecuencias del incumplimiento de los parámetros de calidad, a efectos de lo dispuesto en el artículo 26.1".*

En desarrollo de dicha Ley, se aprobó el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, y que contiene idéntica previsión en cuanto a la entrega de envíos postales:

"Artículo 28. *Condiciones generales.* ***1.*** *El operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal está obligado, respecto a los servicios incluidos en él, a realizar,* ***todos los días laborables y por lo menos cinco días por semana,*** *salvo circunstancias o condiciones geográficas excepcionales, que debe valorar la Secretaría General de Comunicaciones, previa petición razonada por parte del prestador del servicio: a) Una recogida en los puntos de acceso, como son los buzones a disposición del público instalados en la vía pública, locales u otras instalaciones.*

b) ***Una distribución y entrega al domicilio de cada persona física o jurídica****, con las excepciones que se establecen en el artículo 37 del presente Reglamento. (…)".*

Ambas normas que tienen su origen en la Directiva 97/67/CE, de 15/12/1997, en relación con la plena realización del mercado interior de servicios postales comunitarios, en cuyo artículo 3 se indica:

"1. Los Estados miembros garantizarán a los usuarios el derecho a un servicio universal que corresponda a una oferta de servicios postales de calidad determinada prestados de forma permanente en todos los puntos del

territorio a precios asequibles a todos los usuarios.

2. Para ello, los Estados miembros velarán por que la densidad de los puntos de contacto y de los puntos de acceso tenga en cuenta las necesidades de los usuarios.

3. Los Estados miembros adoptarán medidas para asegurar que el servicio universal quede garantizado ***al menos cinco días laborales por semana****, excepto en circunstancias o condiciones geográficas excepcionales, y para que incluya, como mínimo:*

-una recogida,

-una entrega al domicilio de cada persona física o jurídica o, como excepción, en condiciones que quedarán a juicio de la autoridad nacional de reglamentación, una entrega en instalaciones apropiadas".

Considera este TEAC que el criterio correcto es computar el plazo analizado por días lectivos, en que están garantizados los servicios de notificación, de forma que han de excluirse los sábados y domingos.

Para llegar a la flexibilización en el cómputo del plazo, y atender sólo a los días lectivos, lunes a viernes, se deben tener en cuenta las siguientes razones.

En primer lugar, y según se ha expuesto, los requisitos de las notificaciones deben valorarse a la luz del principio de buena fe y de la diligencia exigible a los intervinientes, y, en este sentido, es claro que no es negligente la conducta consistente en no intentar notificar los días en que no hay servicios de notificación disponibles.

En segundo lugar, un plazo tan corto quedaría reducido a un solo día en caso de que el primer intento estuviera hecho en miércoles, jueves o viernes. En efecto, la Administración no dispondría para realizar el segundo intento, de tres días sino tan sólo de dos ya que el sábado es hábil, pero no es "*operativo*" para entregar una notificación Conclusión que carece de toda lógica pues no puede computarse como día hábil para el ejercicio de una acción (por ejemplo, la notificación de un acto administrativo) aquél en el cual no existe la posibilidad de hacerla efectiva.

En tercer lugar, ha de llamarse la atención sobre que la doctrina del TS, antes citada, que anula las notificaciones por separación de ambos intentos más de tres días, no impone la necesidad de atender a los tres días como plazo riguroso, sino que utiliza conceptos jurídicos indeterminados, advirtiendo sólo la necesidad de no separar excesivamente los intentos. Con ello, es el propio Tribunal Supremo el que flexibiliza la interpretación del plazo que estamos analizando. En efecto, en la STS de 22/11/2012, **rec. nº 2125/2011**, habían transcurrido 63 días y el Alto Tribunal señala que:

"Si comprobamos que los intentos de notificaciones se hicieron en lapsus temporal tan alejado, el primer intento en 9 de junio de 2004 a las 13 horas, y el segundo el 11 de agosto de 2004, no era procedente la notificación por comparecencia, por haber incumplido la Administración el artº 112 de la LGT, en relación con el artº 59.2 de la Ley 30/1992, pues el segundo intento ni se hizo en una hora distinta ni dentro de los tres días siguientes a la primera notificación".

La diferencia era todavía mayor en el caso analizado en la sentencia delTribunal Supremo de 22/09/2011, **rec. 2807/2008**; habían transcurrido entre los *dos intentos 91 días y el Tribunal considera que*:

"De igual forma esta Sala considera que estamos ante un defecto sustancial cuando, como el caso que nos ocupa, entre el primero y el segundo intento ha transcurrido un período temporal considerablemente superior a los tres días; es decir, se ha superado el lapsus temporal máximo (tres días) que la norma establececon tanta amplitud que su admisión desvirtuaría la finalidad propia de fijar un plazo máximo entre ambos intentos de notificación; situación que concurre en el presente caso dónde el primer intento de notificación es de fecha 7 de noviembre de 2000 y el segundo de 6 de febrero de 2001.

De este modo, la presencia de una ***irregularidad sustancial*** *en los intentos de notificación conduce inequívocamente a considerar ineficaz la notificación edictal realizada,(...)"*

En cualquiera de los dos casos, el Alto Tribunal no considera inválido el segundo intento de notificación por no haber respetado escrupulosamente el plazo de tres días fijado en la ley, sino que entiende que sólo es un defecto sustancial cuando, entre ambos intentos, ha transcurrido un plazo tan extenso que hacer quebrar, precisamente, la propia finalidad de fijar por ley un plazo.

En este mismo sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su recurso 965/2006, de 14/12/2009, indica:

"Pues bien, en este caso resulta que hubo dos intentos de notificación separados por varios meses, con lo que se incumplió la norma que obliga a concentrar esos intentos en tres días, con la finalidad, lógica, de apurar las posibilidades de notificación, finalidad que se diluye cuando entra ambos intentos se dejan pasar varios meses, ya que en tal caso no es una misma notificación, sino una distinta, aunque se refiera al mismo acto, a la misma

liquidación. (...) En suma, se han efectuado dos notificaciones con un solo intento".

SEXTO: El criterio anterior supone en el presente caso que se ha respetado la diferencia máxima de tres días que debe mediar entre los dos intentos de notificación, por lo que no concurre defecto en la notificación por comparecencia.

SÉPTIMO.- Entrando ya en la comprobación efectuada por la Inspección, cabe recordar que al obligado tributario no se le admitió la posibilidad de justificar gastos con ocasión de las alegaciones formuladas ante el Inspector Jefe después de suscritas las Actas de Disconformidad, en base al artículo 158.3 de la LGT.
Dicho artículo se transcribe a continuación:

***"3.** Los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta únicamente podrán ser tenidos en cuenta en la regularización o en la resolución de los recursos o reclamaciones que se interpongan contra la misma en los siguientes supuestos:*

a) Cuando se aporten con anterioridad a la propuesta de regularización. En este caso, el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas no se incluirá en el cómputo del plazo al que se refiere el artículo 150 de esta ley.

b) Cuando el obligado tributario demuestre que los datos, documentos o pruebas presentados con posterioridad a la propuesta de regularización fueron de imposible aportación en el procedimiento. En este caso, se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias".

Es decir, su ámbito se encuentra limitado a los supuestos en que la Administración ha de cuantificar las bases imponibles aplicando el método de estimación indirecta debido a una conducta irregular del obligado tributario. En tales casos, el legislador prevé que sólo se puedan admitir documentos o pruebas con posterioridad a la propuesta de regularización si éste demuestra que tales datos fueron de imposible aportación durante el procedimiento.

Por otra parte, cabe citar que el artículo 193.2 del Real Decreto 1.065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, indica que:

***"2.** La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no determinará por si sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva".*

En el presente caso, el actuario sólo ha recurrido al método de estimación indirecta para determinar una parte muy concreta del rendimiento de la actividad económica. En efecto:

- los ingresos de la actividad económica se han obtenido mediante el análisis y depuración de las entradas reales que ha tenido el obligado tributario en sus cuentas corrientes. Se ha constatado que dichos ingresos no procedieran de otro tipo de rentas (como por ejemplo, de trabajo). Como señala el Inspector Jefe en el Acuerdo de Liquidación, "*se han sumado los ingresos en las cuentas bancarias del obligado tributario, descartando los que son simples traspasos entre las mismas", "a partir de los cheques seleccionados por la Inspección, se ha determinado la persona que los ha emitido y entregado a **Ju P....** A continuación, se han emitido requerimientos a los pagadores preguntándoles la causa de haberlos realizado", "la suma de las aportaciones a cuentas corrientes que se han considerado como ingresos o ventas de la actividad están pormenorizadas en anexo al informe complementario".*

Por tanto, los ingresos de la actividad no se han estimado indirectamente, sino sumando los ingresos en cuentas corrientes y descartando las operaciones que eran simples traspasos entre cuentas bancarias.

- En cuanto a los gastos corrientes que se entienden deducibles, tampoco se han estimado indirectamente ya que se han entendido como tales los que fueron declarados por terceros en sus declaraciones informativas del Modelo 347. La Inspección ha considerado tanto aquellos gastos imputados por proveedores que contestaron el requerimiento que se les envió, como los imputados por los que no contestaron dicho requerimiento de la Inspección ya que, "*gozando de una presunción de certeza los datos declarados por los obligados tributarios... no hay motivo para la exclusión de aquellos que no contestaron a los requerimientos efectuados*".

- Respecto a los gastos de personal, tampoco éstos se calcularon indirectamente puesto que se han considerado en esta categoría los declarados por el propio sujeto pasivo. Sólo las cotizaciones empresariales han sido calculadas indirectamente, aplicando un porcentaje único del 40% al importe total de las retribuciones íntegras.

- Por último, se ha deducido un 5% en concepto de gastos de difícil justificación, porcentaje previsto en la normativa únicamente para los supuestos de determinación del rendimiento de la actividad en régimen de estimación directa simplificada, a pesar de defender la Inspección que se está determinando la base imponible por el método de estimación indirecta debido a la conducta irregular del obligado tributario (no comparecencia, no presentación de declaraciones, ausencia de contabilidad...).

En consecuencia, entendemos que la parte del rendimiento de la actividad económica que ha sido determinada por el actuario en base al método de estimación indirecta es tan concreta y limitada que no ampara la aplicación del artículo 158.3 de la LGT para no admitir la justificación de ningún gasto con posterioridad a la propuesta de liquidación.

Por otra parte, este Tribunal Económico- administrativo Central ha mantenido el criterio de no admitir en los procedimientos de revisión en vía administrativa pruebas que pudieron ser aportadas en el correspondiente procedimiento de inspección y que no lo fueron en claro abuso del derecho procesal, de forma que los interesados no puedan elegir el momento de presentar pruebas y alegaciones a su arbitrario antojo. Así, las resoluciones RG 5532/2009, 3206/2010 y 6668/12.

Sin embargo, este criterio restrictivo en cuanto a la admisión de pruebas nuevas se refiere a los procedimientos de revisión en vía administrativa, lo que no excluye la admisibilidad de pruebas en el ámbito de la comprobación inspectora, incluso en el trámite de las alegaciones posteriores al acta, como ha ocurrido en el presente caso. Así se ha mantenido, por ejemplo, en nuestra resolución de 11 de octubre de 2001 (RG 3912/1998), de la que extractamos:

"Pero ésta es cuestión que debió plantearse en el ámbito de las comprobaciones inspectoras, o incluso en las alegaciones al acta, no en vía de revisión. Es entonces cuando el contribuyente tiene la oportunidad de aportar los elementos de juicio que considere convenientes a su derecho o de manifestar ante la Inspección la necesidad u oportunidad de que los examine. Si la deja pasar, cabe preguntarse si tiene sentido o, más específicamente, si es conforme a derecho admitir tales pruebas en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras. Admitir su realización una vez cerrado el período de actuaciones inspectoras implicaría alterar el orden del procedimiento tributario legalmente establecido, al atribuir a tales órganos revisores la práctica de actuaciones que son propias de la Inspección, y ello en el marco de una relación muy distinta a la que se establece con el obligado tributario en el procedimiento inspector. En él, dicha relación presenta un acentuado carácter dialéctico, en que la presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado, que puede alegar y aportar continuamente todo aquello que a su derecho convenga, con posibilidad de ser verificado y comprobado, si se considera necesario, por la Inspección. Pero una vez concluidas las actuaciones inspectoras, la naturaleza de la relación entre el obligado y la Administración pasa a ser diferente, como consecuencia de no ser continua la presencia del contribuyente, sino limitada a los momentos procedimentales en que así queda establecido. Se infiere de lo dicho que la capacidad de la Administración para valorar afirmaciones y pruebas aportadas por el sujeto pasivo, que durante las actuaciones inspectoras es máxima, queda limitada en otras instancias y esta limitación, como no podía dejar de suceder, encuentra adecuado reflejo en la legislación (...). Por otra parte, el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, establecido en el artículo 3.º k) de la Ley 1/1998 no puede llegar -a juicio de este Tribunal- a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración Tributaria, sin más que aportar ante unos, lo previamente sustraído a la consideración de otros. Se deduce de este análisis que el tiempo adecuado para presentar pruebas o sugerir exámenes de documentos, contabilidades o registros, es el procedimiento inspector, porque más tarde no ha lugar a la dialéctica necesaria que permita su exacta valoración. Admitir este tipo de pruebas permitiría al obligado tributario disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento, sustrayendo al de inspección ciertas comprobaciones para atribuirlas al órgano revisor. O, análogamente, pondría en manos de dicho sujeto pasivo la duración de los procedimientos, porque cabría la posibilidad de aportar por primera vez pruebas que hubieran sido decisivas en el procedimiento inspector una vez concluido éste e iniciado el económico-administrativo, obligando de hecho al órgano revisor a reponer las actuaciones de gestión para que pudiera valorarse la prueba adecuadamente. En consecuencia, ha de entenderse que, salvo circunstancias excepcionales que no concurren en este caso, las pruebas relevantes,

a juicio del reclamante, para la adecuada regularización de su situación tributaria, han de aportarse ante el competente órgano de gestión".

Es obvio que no se ha de privar al contribuyente del derecho a defender sus intereses aportando las pruebas que estime oportunas en el momento en que tiene conocimiento de las actuaciones de las que está siendo objeto.

En definitiva, dado que se ha producido un defecto formal que ocasiona indefensión al obligado tributario, resulta necesario retrotraer las actuaciones al momento en que los justificantes fueron aportados a la Inspección, con el fin de que la Inspección valore las pruebas y documentación aportadas por el interesado y continúe las actuaciones de comprobación hasta regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la reclamación económico-administrativa interpuesta por **D. Ju P...**, **ACUERDA: ESTIMAR EN PARTE** la reclamación interpuesta en alzada, ordenando la retroacción de las actuaciones para que la Administración analice la documentación aportada por el interesado.