



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 9 6 / 2 0 1 7

(Sección 1ª)

La Laguna, a 23 de marzo de 2017.

Dictamen solicitado por la Excma. Sra. Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento de revisión de oficio, iniciado por (...), de los actos resultantes del procedimiento de apremio seguido para la recaudación de la liquidación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivada del expediente 13008/03 de la extinta Oficina Tributaria Tenerife- Sur (EXP. 39/2017 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente dictamen solicitado por la Excma. Sra. Consejera de Hacienda, es la Propuesta de Orden del procedimiento de revisión de oficio de los actos resultantes del procedimiento de apremio seguido para la recaudación de la liquidación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) derivada del expediente 13008/03 de la extinta Oficina Tributaria Tenerife- Sur, revisión de oficio que ha sido instada por el obligado tributario (...).

2. La preceptividad del dictamen, la competencia del Consejo Consultivo para emitirlo y la legitimación de Excma. Sra. Consejera de Hacienda para solicitarlo resultan de los arts. 11.1.D.d) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación, el primer precepto, con el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Propuesta de Orden ha sido formulada por la Directora de la Agencia Tributaria Canaria y será dictada por la Excma. Sra. Consejera de Hacienda,

* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

conforme dispone art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria (aprobado por el Decreto 152/2014, de 18 de diciembre). De acuerdo con el art. 5.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RR), aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación emitió su informe sobre los antecedentes del procedimiento. De acuerdo con el art. 5.3 RR se dio audiencia al interesado, el cual no formuló alegaciones. En definitiva, en la tramitación del procedimiento no se ha incurrido en irregularidades formales que obstan a la emisión de un dictamen de fondo.

II

1. El 22 de diciembre de 2009 (...) instó la revisión de oficio de todos los actos dictados en el expediente de referencia 13008/03 de la Oficina Tributaria Tenerife Sur, en el que se dictó la liquidación nº 380012004410002200 por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, fundando la declaración de nulidad de pleno derecho en el art. 62.1, e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), con base en que las notificaciones de dichos actos le habían causado indefensión ya que se no se dirigieron al domicilio de la persona que en condición de representante fiscal había presentado la autoliquidación por el ITP-AJD, sino que se habían notificado en su domicilio declarado en Canarias (el interesado vive habitualmente en Alemania).

2. El informe de la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife relata lo siguiente:

1º.- El 12 de marzo de 2003, se presentó ante la Administración Tributaria (Oficina Liquidadora de Adeje), por (...), con domicilio en la (...) del término municipal de Adeje, autoliquidación por el ITP-AJD debido a la compra por (...), que tiene su domicilio en (...) 38670 Adeje, de trozo de terreno de naturaleza urbana (parcela única nº 16 de 1.250 m²), en (...), del término municipal de Adeje, según consta en escritura pública de compraventa con número de protocolo 927, otorgada ante el Notario (...) en fecha 12 de febrero de 2003. Se declaró una base imponible de 120.000 euros, ingresándose por tal concepto tributario la cantidad de 7.200 euros.

2º.- Tras la comprobación administrativa de valores de la referida finca urbana practicada por perito de la Administración, la citada Oficina Liquidadora formuló

liquidación provisional por importe de 6.670,24 euros, tomando como base el valor de 223.375,00 euros resultante de la referida comprobación, la cual el 29 de junio de 2004 se notificó al presentador del documento de autoliquidación, en condición de «representante fiscal», (...).

3°.- Consta, mediante aviso de recibo del Servicio de Correos, que la Providencia de apremio número 02010 20040007371, recaída por impago en plazo de la referida liquidación, se intentó notificar personalmente sin resultado al (...) los días 22 y 24 de noviembre de 2004, en el domicilio hecho figurar en su declaración-liquidación: (...) de Adeje; por lo que se procedió a la notificación por comparecencia prevista en el art. 112 de la LGT, publicándose en el Boletín Oficial de Canarias (BOC) nº 25, de 5 de febrero de 2005.

4ª.- Transcurrido el plazo fijado sin haberse ingresado la deuda, que al ser providenciada de apremio importa ahora la cantidad de 8.004,29 euros, se procedió a dictar Diligencia de embargo nº 02-2005/00746 002 sobre la finca 28715, constituida por la parcela única nº 26 sita en la (...). Al respecto constan igualmente dos intentos de notificación personal dirigidos al (...) en el domicilio hecho figurar en su declaración-liquidación: «(...) de Adeje», que al resultar infructuosos dieron lugar a la publicación en el BOC nº 119 de 20 de junio de 2005, para su notificación por comparecencia.

5°.- Los siguientes trámites consistieron en la notificación de la valoración del inmueble embargado a través de su publicación en el BOC de 5 de noviembre de 2007, al resultar ausente en el reparto de la notificación personal por Correos en fechas de 9 y 17 de octubre de 2007 y la orden de enajenación cuya publicación se hizo en el BOC de 20 de junio de 2009, al resultar «ausente reparto» en fechas de 19 y 20 de mayo de 2009.

Por otro lado la Tesorera-Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife en su informe, pone de manifiesto que en la Base de Datos de Contribuyentes del PICCA, figura, desde el 4 de enero de 1999, como domicilio fiscal del (...): «(...) Adeje. Santa Cruz de Tenerife», domicilio consignado mediante etiqueta identificativa (AEAT) en el modelo 600 de autoliquidación del ITP y AJD del que deviene la deuda en cuestión. Añade que consta la notificación de la liquidación provisional dictada en 29 de junio de 2004, al presentador señor (...), en calidad de representante fiscal y que ante la falta de pago en periodo voluntario de tal liquidación se inició la vía ejecutiva realizándose dos intentos de notificación

personal en el citado domicilio, primero de la providencia de apremio y después de la diligencia de embargo, que al resultar frustrados ha conllevado su publicación en los BOC de 5 de febrero de 2005 (Providencia de apremio) y 20 de junio de 2005 (diligencia de embargo). Realizándose en iguales términos la notificación de la valoración del inmueble (dos intentos más publicación BOC nº 221 de 5 de noviembre de 2007) y la orden de enajenación al deudor de inmuebles (dos intentos más publicación BOC nº 118 de 20 de junio de 2009).

3. En el expediente obra la carta de pago, de 12 de febrero de 2010, extendida por la Administración Tributaria Canaria, que acredita que (...) satisfizo en dicha fecha el importe de la deuda tributaria reclamada más sus recargos e intereses.

4. La Resolución nº 103, de 4 de marzo de 2010, de la Dirección General de Tributos, no admitió a trámite la solicitud de revisión de oficio de nulidad de pleno derecho instada por (...).

5. Contra la referida resolución de inadmisibilidad de la solicitud de nulidad de pleno derecho, se interpuso por la representación de (...) recurso contencioso-administrativo, ante Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, dando lugar al procedimiento-contencioso nº 202/2010. En dicho procedimiento se acordó la suspensión del procedimiento de apremio al estar garantizada la deuda apremiada por haberse pagado.

En dicho procedimiento se dictó la Sentencia de 4 de marzo de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que estimó parcialmente la pretensión del recurrente, en los términos expuestos en su fundamento de derecho tercero, anuló la Resolución nº 103, de 4 de marzo de 2010 y ordenó que se admitiera a trámite la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho interesada por el recurrente.

6. El fundamento de derecho tercero de la Sentencia dice así:

«Para la solución del presente litigio es necesario tener en cuenta la delimitación del objeto del presente recurso que se deriva, de acuerdo con el artículo 45 LJCA, del escrito de interposición dado que algunas de las cuestiones formuladas por las partes son ajenas al mismo. Este no es otro que la resolución administrativa de no admisión a trámite de la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho del expediente por considerarse que la misma carece manifiestamente de fundamento. Teniendo ello en cuenta, la cuestión de inadmisibilidad formulada por la Administración demandada basada en que el recurso tiene por objeto actos administrativos —la providencia de apremio y la diligencia de embargo—

contra los que no se recurrió deviniendo por ello en actos consentidos, ha de ser rechazada, pues el procedimiento de revisión previsto en el artículo 217 LGT promovido por la actora tiene por objeto, precisamente, actos que han puesto fin a la vía económico-administrativa o que no han sido recurridos en plazo. En cuanto a la solicitud *ad cautelam* de inadmisión del recurso por interposición extemporánea, ha de rechazarse igualmente, pues consta que el mismo se presentó en plazo. Por lo que se refiere a la cuestión de fondo ha de advertirse que la Administración demandada, al justificar su decisión de falta manifiesta de fundamento de la solicitud de revisión en que la liquidación provisional fue notificada al representante fiscal del contribuyente y los actos del procedimiento de apremio lo fueron al propio contribuyente, está entrando ya en el fondo del asunto, pues la solicitud de revisión se sustenta precisamente, en que la Administración debió notificar la providencia de apremio y diligencia de embargo al representante fiscal, como hizo —tras un primer intento infructuoso al propio contribuyente— con la liquidación provisional. Por ello ha de afirmarse que, acreditada la circunstancia de que el intento de notificación de la liquidación provisional dirigido al contribuyente, ahora recurrente, no dio resultado y sólo la dirigida al representante fiscal, presentador de la autoliquidación, surtió efecto, debió la Administración dirigir la notificación de los actos administrativos del procedimiento de apremio a dicho representante fiscal de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 LGT, lo que determina que no pueda entenderse concurrente la alegada carencia manifiesta de fundamento y proceda, en consecuencia la estimación del recurso, debiendo la solicitud de revisión ser admitida con las consecuencias a que haya lugar en Derecho. Ahora bien, de dicha estimación no puede hacerse derivar, como pretende la recurrente la nulidad de todo el expediente del que los actos administrativos del procedimiento de apremio traen causa pues, en primer lugar, consta que la liquidación provisional fue notificada válidamente al representante fiscal, lo que reduce las posibilidades de impugnación que pudieron oponerse a la providencia de apremio y, en segundo lugar porque tal pretensión queda fuera del objeto del recurso delimitado en el escrito de interposición, por lo cual la estimación del recurso ha de ser parcial».

7. Por Decreto, de 10 de abril de 2013, de la Secretaria Judicial se declaró la firmeza de la Sentencia y se ordenó a la Administración su ejecución.

8. La Resolución nº 219, de 15 de mayo de 2013, de la Dirección General de Tributos, en cumplimiento de la Sentencia, admitió a trámite la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho.

El 22 de mayo de 2013 esta Resolución se notificó al interesado en el domicilio de «(...)» sito en la (...), Los Cristianos, Arona, CP 38650, Santa Cruz de Tenerife; domicilio que aquél en su escrito instando la revisión de oficio había señalado para notificaciones en el presente procedimiento.

Sin embargo, la notificación del trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente dirigida al mismo domicilio fue devuelta el 18 de julio de 2016 por el servicio de Correos por ser desconocido en dicha dirección el destinatario. Tras un segundo intento concediendo nuevo trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente, se logró notificar en fecha 11 de agosto de 2016, en el nuevo domicilio del representante que consta en la base de datos de la Agencia Tributaria Canaria, sito en (...), Los Cristianos, Arona, C.P. 38650, Santa Cruz de Tenerife. El interesado no formuló alegaciones.

III

1. Conforme a lo establecido por la Sentencia de 4 de marzo de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Superior de Justicia de Canarias el objeto del presente procedimiento es la declaración de nulidad de las notificaciones de la providencia de apremio y de la diligencia de embargo por haber sido dirigidas al domicilio del interesado en vez de al domicilio de quien había presentado la autoliquidación del impuesto, lo cual, según alega el interesado determina que:

a) Se haya vulnerado el procedimiento establecido al efecto para llevar a cabo las notificaciones.

b) Se haya vulnerado su derecho fundamental a la defensa reconocido en el art. 24 de la Constitución, lo cual constituye otra causa de nulidad.

2. En resumen, aunque no se indica expresamente por el solicitante de la revisión cuál de las causas del art. 62 LRJAP-PAC resulta aplicable, sí se menciona genéricamente este precepto y parece alegarse las tipificadas en el párrafo a) y en el primer inciso del párrafo e) del mismo. Estas causas son idénticas a las contempladas en el art. 217.1 LGT, y también las menciona la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), cuyo art. 47.1 a) y e) las recoge en los mismos términos. Por esta razón la jurisprudencia dictada en aplicación del art. 62.1 a) y e) LRJAP-PAC es perfectamente trasladable a la aplicación del párrafo a) y el primer inciso del párrafo e) del art. 217.1 LGT.

3. La Propuesta de Orden indica que la primera de las notificaciones, que comunicaba la liquidación provisional fijada a partir de la comprobación de valores, se hizo a la dirección del presentante de la autoliquidación porque así lo señalaba el art. 56.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), aprobado por RDL

1/1993, de 24 de septiembre, entonces en vigor; pero que tal precepto fue considerado contrario a la Constitución y anulado por la STC 113/2006, por lo que no resultaba aplicable a las sucesivas notificaciones habidas en este expediente. Esa sería la razón por la cual la Administración ya no notificó al domicilio del presentante, sino al del obligado tributario, sin éxito.

No obstante, tal argumentación de la Propuesta de Orden no ha tenido en cuenta que el art. 56.4 TRLITPAJD, con su texto anterior a la Sentencia del TC citada, estuvo en vigor hasta el 9 de marzo de 2006, con lo que todas las notificaciones del expediente en cuestión debieron haber sido practicadas al domicilio del presentante.

A esta misma conclusión, aunque sin mencionar el art. 56.4, llega la Sentencia del TSJC de 4 de marzo de 2013, en su fundamento tercero:

«Por ello ha de afirmarse que, acreditada la circunstancia de que el intento de notificación de la liquidación provisional dirigido al contribuyente, ahora recurrente, no dio resultado y sólo la dirigida al representante fiscal, presentador de la autoliquidación, surtió efecto, debió la Administración dirigir la notificación de los actos administrativos del procedimiento de apremio a dicho representante fiscal (...).».

Por todo ello, cabe señalar que las notificaciones de la providencia de apremio, de la diligencia de embargo, de la valoración del inmueble y de la orden de enajenación se practicaron en domicilio distinto del que la Ley entonces vigente señalaba, lo que impidió que el presentador de la autoliquidación conociera su existencia y contenido, impidiendo cualquier reacción frente a tales actos administrativos. A partir de aquí procede analizar si esta irregularidad produjo indefensión, y si de ahí derivó nulidad de pleno derecho.

4. Según el Tribunal Constitucional «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); por eso «este Tribunal ha destacado la exigencia de procurar el emplazamiento o citación personal de los interesados, siempre que sea factible, por lo que el emplazamiento edictal constituye un remedio último de carácter supletorio y excepcional, que requiere el agotamiento previo de las modalidades aptas para asegurar en el mayor grado posible la recepción de la notificación por el destinatario de la misma, a cuyo fin deben de extremarse las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales, de manera que la decisión de

notificación mediante edictos debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o al menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación» (por todas, STC 158/2007, de 2 de julio, F. 2).

A mayor abundamiento, puntualiza el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22-11-2012 lo siguiente:

«(...) Como una constante jurisprudencia enseña, la notificación edictal o por anuncios es rigurosamente excepcional, en tanto que debilita las posibilidades materiales del destinatario del acto de conocer su contenido y reaccionar frente a él. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la línea de que la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser reputada como el último remedio, por lo que únicamente es compatible con el artículo 24 de la Constitución Española si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado.

La aplicación de la Ley 30/1992 a las notificaciones tributarias, resulta procedente por mor de lo dispuesto en la Disposición Adicional Quinta de dicha ley, que autoriza someter supletoriamente la notificación de los actos administrativos tributarios a las normas previstas para la de los actos administrativos en general (sentencias de 10 de enero de 2008 y 14 de enero de 2008).

Como doctrina general sobre el tema merece señalarse, por su proximidad temporal, la sentencia de este Tribunal de 28 de junio de 2012 que compendia dicha doctrina general sobre las notificaciones de los actos tributarios:

“Como premisa básica de la que partir es la de que el tema que nos ocupa es tremendamente casuístico, lo que conlleva que en no pocos casos la doctrina general deba adaptarse a las singularidades de cada caso. Las notificaciones tienen, esencialmente, carácter instrumental, en tanto que su importancia radica en que a través de las mismas los interesados puedan llegar a conocer el acto que le afecta, posibilitando su impugnación, en su caso. Por tanto, aún los vicios de los que adolezca la notificación, los mismos pueden resultar intrascendentes si el interesado llegó a conocimiento del acto”.

La anterior sentencia recoge la doctrina que esta Sala ha ido desarrollando en los siguientes términos "no tiene su razón de ser un exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proscripción de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagran el art. 24 de la Constitución" (Sentencias de 25 de febrero de 1998, de 6 de junio de 2006; de 12 de abril de 2007; y de 27 de noviembre de 2008; 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); 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); 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); que "los 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 (...); y, en fin, 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) (...).

Las Sentencias de esta Sala de 19 de enero de 2012, de 22 de septiembre 2011 y de 6 de octubre de 2011 condensan toda la doctrina sobre las notificaciones y la excepcionalidad de las publicaciones por edictos, afirmando esta última que 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, como ha venido a señalar esta Sala en las recientes Sentencias de 2 de junio de 2011; de 26 de mayo de 2011 (...):

"Admitido, de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva (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), debemos recordar que, como presupuesto general, 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 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.

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

Pero también hemos puesto énfasis en el hecho de que la buena fe no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aún cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente (SSTC 76/2006, de 13 de marzo y 2/2008, de 14 de enero), bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo; 163/2007, de 2 de julio; 223/2007, de 22 de octubre; 231/2007, de 5 de noviembre; y 150/2008, de 17 de noviembre), (...).

QUINTO.- Una vez fijados con claridad los criterios que permiten determinar en cada caso concreto si debe o no entenderse que el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado (y, por ende, se le causó o no indefensión material), procede 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.

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 - *juris tantum* - de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado (...).

Ahora bien, en lo que al caso que nos ocupa interesa, la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado quiebra, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación y aunque el obligado tributario no hubiese comunicado a la Administración el cambio de domicilio, y ésta, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos (o, incluso, en las propias bases de datos de la Administración actuante). En esta línea, el Tribunal Constitucional ha afirmado que “cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio o de cualquier otro dato que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos” (entre muchas otras, STC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; en el mismo sentido, SSSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 5; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 2) (...).

Por lo demás, la jurisprudencia constitucional ha planteado -como resumidamente expone la STC 72/1999- la exigencia de tres requisitos para que la falta de emplazamiento tenga relevancia constitucional: en primer lugar, es preciso que el no emplazado tenga un derecho subjetivo o interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución que se adopte en el proceso o procedimiento administrativo; en segundo lugar, es necesario que el no emplazado personalmente haya padecido una situación de indefensión a pesar de haber mantenido una actitud diligente; y por último, se exige que el interesado pueda ser identificado a partir de los datos que obran en el expediente.

5. En el presente caso, la Administración, fracasados los intentos de notificación directa del obligado tributario, acudió a la notificación por comparecencia del art. 112 LGT; en cambio, no acudió a notificar al presentante, lo que no sólo pudo

efectuar con éxito al comunicar la liquidación provisional, sino que además se lo imponía el entonces vigente art. 56.4 TRLITPAJD. Esta grave omisión no constituyó un mero defecto formal, sino que generó una auténtica indefensión material, que impidió conocer de la existencia de actos administrativos (la providencia de apremio, la diligencia de embargo y otros derivados) que comprometerían determinadamente la propiedad sobre el bien en cuestión. Los actos de notificación tienen como finalidad material llevar al conocimiento de sus destinatarios los actos y las resoluciones «al objeto de que puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses, por lo que constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva sin indefensión garantizada en el art. 24.1 CE» (SSTC 55/2003 y 221/2003, entre otras).

Por todo ello, cabe concluir que la indefensión causada por la omisiva gestión de la Administración autonómica ha lesionado el art. 24.1 CE, incurriendo así en la causa de nulidad radical del art. 217.1 a) LGT, por lo que procede estimar la solicitud de revisión de oficio de la providencia de apremio. Respecto de la diligencia de embargo y los otros actos administrativos derivados, su nulidad proviene de la señalada irregularidad de sus respectivas notificaciones, pero también de la nulidad del acto precedente, la diligencia de apremio, por lo que todos ellos han de ser considerados nulos de pleno derecho.

6. En la solicitud de revisión de oficio no se demanda indemnización alguna por eventuales daños derivados de la declaración de nulidad instada. Tampoco la Propuesta de Orden, en consecuencia con el sentido de su resolución, plantea esta cuestión. Por ello, este Dictamen se abstiene de pronunciamiento al respecto.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Orden se considera contraria a Derecho, al incurrir la notificación de la providencia de apremio, de la diligencia de embargo y otros actos derivados de este procedimiento tributario en la causa de nulidad del art. 217.1.a) de la Ley General Tributaria, procediendo la estimación de la revisión de oficio solicitada. Sin pronunciamiento sobre los posibles efectos indemnizatorios de esta declaración de nulidad.