



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 2 3 6 / 2 0 1 7

(Sección 2ª)

La Laguna, a 13 de julio de 2017.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento de revisión de oficio iniciado por (...), en nombre y representación de la entidad mercantil (...), al objeto de que se declare la nulidad de pleno derecho de dos liquidaciones giradas por la Inspección de Tributos de Las Palmas de Gran Canaria en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (EXP. 198/2017 RO)\*.*

## F U N D A M E N T O S

### I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado por la Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias, es la Propuesta de Resolución formulada en el procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de la entidad mercantil (...), al objeto de que se declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación 356102011340031110, dimanante del expediente 2010/0036, y de la liquidación 356102011310000248, proveniente del expediente sancionador 2011/024, giradas por la Inspección de Tributos de Las Palmas de Gran Canaria en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La preceptividad del Dictamen, la competencia del Consejo Consultivo para emitirlo y la legitimación de la Consejera de Hacienda, como titular del Departamento competente en la materia, para solicitarlo resultan de los arts. 11.1.D).b) y 12 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias,

---

\* Ponente: Sr. Belda Quintana.

en relación el primer precepto citado con el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2. La revisión instada se fundamenta en las causas previstas en los apartados a) y e) del art. 217.1 LGT, al entender la interesada que los actos cuya revisión se pretende han lesionado el contenido esencial de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y además se han dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

## II

1. Del expediente tramitado resultan los siguientes antecedentes:

- La entidad (...) compró al Ayuntamiento de Tuineje, con fecha 31 de marzo de 2008, determinadas parcelas urbanas ubicadas en la zona conocida como (...), transmisión valorada en el importe de 1.026.085,38 euros.

El 30 de abril de 2008 la entidad presentó, en tiempo y forma, ante la Administración Tributaria Canaria dos declaraciones ajustadas al modelo 600, liquidando el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, al tipo de 0,75%, ingresando las correspondientes cuotas tributarias por importe, respectivamente, de 1.920,64 y 5.775,00 euros.

- Mediante escrito de 6 de abril de 2010 del Inspector Superior de Tributos se comunica a la interesada el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial por el Impuesto General Indirecto Canario y/o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados devengados como consecuencia de la venta de las citadas parcelas. Al propio tiempo, en este escrito se requería su comparecencia a los efectos de aportar determinada documentación.

La notificación de esta comunicación de inicio y requerimiento se intentó por medio del Servicio de Correos, con fecha 19 de abril de 2010, en el domicilio fiscal que constaba en la base de datos de la Administración Tributaria (...), con el resultado de «domicilio desconocido». Se procedió entonces, con fecha 11 de mayo de 2010 y por el mismo medio, a un segundo intento de notificación en el domicilio social de la entidad, sito en (...), con igual resultado de «domicilio desconocido». Por ello, se procedió a efectuar la notificación mediante anuncio publicado en el Boletín Oficial de Canarias (BOC) de 5 de junio de 2010, otorgando a la entidad un plazo de un mes a efectos de su comparecencia.

Constan también en el expediente que la Oficina Tributaria de Fuerteventura realizó también varios intentos de notificación a esta entidad con fechas 9 y 23 de junio de 2010 en el domicilio sito en (...), con resultado en ambos casos de «desconocido».

- Transcurrido el plazo concedido, con fecha 21 de junio de 2010 se inician las actuaciones de inspección.

En este procedimiento se concedió trámite de audiencia a la interesada, del que no constan en el expediente los intentos previos de notificación en su domicilio, pero sí la publicación de anuncio en el BOC el 25 de octubre de 2010.

- En estas mismas actuaciones se instruye el Acta A02 nº 2011/0031, por haberse dejado de ingresar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP) en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), que culminan con la incoación de la referida Acta de inspección, de 5 de mayo de 2011, en la que se señala que la entrega queda sujeta a la modalidad TPO del ITP por estar sujeta y exenta la Corporación Local de tributar por el Impuesto General Indirecto Canario, siendo en este caso el sujeto pasivo del ITP la entidad adquirente, todo ello con arreglo a lo dispuesto en los arts. 7,5 y 8,a) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en relación con los arts. 19.1.1º y 10.1.31., de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Por lo que se refiere a la notificación de este Acta, fue aplicado lo dispuesto en el art. 112.3 LGT, por lo que se tuvo por notificada a la entidad interesada, al no haber comparecido al inicio del procedimiento.

- Con causa derivada del referido acto, se dicta la Resolución nº 128, de 5 de julio de 2011, por el Inspector Jefe de la Inspección de Tributos de Las Palmas. La Resolución considera que por la citada adquisición resulta una liquidación por importe de 69.146,72 euros en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Se emite asimismo carta de pago nº 56102011340031110, por el citado importe.

Esta Resolución se intenta notificar el 11 de julio de 2011 por medio de agente tributario en el que constaba como domicilio fiscal de la entidad, en la mencionada (...), con resultado de «desconocido», por lo que termina entendiéndose notificada a través de anuncio publicado en el BOC de 5 de agosto de 2011.

- Con fecha 5 de mayo de 2011 se dicta por el Inspector Superior de Tributos Acuerdo de inicio-propuesta de resolución de procedimiento sancionador para determinar y exigir, en su caso, la responsabilidad del sujeto pasivo por las infracciones cometidas en relación con la citada compraventa.

Este Acuerdo se intenta notificar en el domicilio fiscal de la entidad, también por medio de agente tributario, con fecha 23 de mayo de 2011, con resultado de «desconocido», por lo que se publica anuncio en el BOC de 20 de junio de 2011.

En este procedimiento sancionador se dicta la Resolución nº 171, de 14 de octubre de 2011, con liquidación nº 356102011310000248, y en la misma se estima que la conducta del obligado tributario es constitutiva de infracción tributaria, apreciando el concurso de, cuando menos, simple negligencia, que se califica como leve por no apreciarse la concurrencia de ocultación, ascendiendo la liquidación al importe de 29.499,94 euros.

Consta en el expediente anuncio de citación de comparecencia para notificación publicado en el BOC de 5 de noviembre de 2011.

2. Con fecha 10 de noviembre de 2015, la interesada promueve, al amparo del art. 217 LGT, declaración de nulidad de pleno Derecho de la liquidación y la sanción giradas por la Inspección de Tributos de Las Palmas. Entiende en esencia que las actuaciones de ambos procedimientos fueron incorrectamente notificadas, sustanciándose los mismos sin haber sido oída y produciéndole una flagrante lesión de su derecho de defensa.

A estos efectos argumenta lo siguiente:

- Tanto en la actualidad como en el ejercicio 2011, que es cuando se sustancian los procedimientos de referencia, tiene localizado su domicilio social y fiscal en la (...) y así consta en reiteradas comunicaciones presentadas ante la Administración Tributaria Canaria, en las declaraciones de IGIC que se presentaban periódicamente ante la misma Administración, en las notas que emite el Registro Mercantil (que constan en el expediente administrativo) y en las propias escrituras de compraventa objeto de comprobación por la Inspección de Tributos de Las Palmas. Es éste además el domicilio que se consignó en los modelos 600 declarativos de la operación de compraventa que posteriormente fue objeto de comprobación y al que se dirigió la comunicación de inicio de las actuaciones de inspección.

- El documento que figura en el expediente relativo a la base de datos de la propia Dirección General de Tributos recoge que el domicilio consignado por la entidad es el señalado en (...).

La entidad entiende que, a pesar de la constancia del órgano de inspección de la dirección que constituía el domicilio fiscal de la interesada y existiendo en el expediente múltiples documentos donde se recogía esa dirección, la Inspección de Tributos omite de forma grosera el régimen de notificaciones previsto en el art. 109 y siguientes LGT, produciéndole una clara indefensión.

Se omiten además los obligados dos intentos de notificación en el domicilio de la interesada (art. 112 LGT), así como su obligación de dejar el acuse de intento de notificación en el buzón de la interesada. Entiende que la gravedad de lo relatado alcanza su máxima expresión cuando a pesar de reconocer la propia Inspección en el Acta de Disconformidad el domicilio a efectos de notificaciones de la interesada, el Acuerdo de liquidación ni siquiera se intenta notificar en esa dirección, centrando sus esfuerzos en comunicar el acto objeto de gravamen en la calle (...). Añade que estas mismas circunstancias acontecen con la notificación del Acuerdo sancionador donde, por razones desconocidas, la Administración ni siquiera realiza el mínimo intento de notificar en algún domicilio, acudiendo directamente a la publicación en el BOC.

Estima por todo ello que tanto el procedimiento de inspección como el expediente sancionador, finalizados ambos con acuerdos que no fueron notificados en el domicilio de la entidad, son nulos de pleno Derecho con arreglo a lo previsto en el art. 217.1, a) y e), LGT, al haberse lesionado el contenido esencial de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y además se han dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

3. Tras la presentación de este escrito por parte de la entidad interesada en el que se solicita la declaración de nulidad de los actos a los que ya se ha hecho referencia, constan en el expediente las siguientes actuaciones:

- Con fecha 24 de noviembre de 2015 se emite informe por la Inspectora Jefe de Las Palmas en el que no se aprecian motivos para la declaración de nulidad de pleno Derecho invocada, al haberse llevado a cabo los procedimientos de conformidad con la normativa aplicable.

- El 10 de abril de 2017 se notifica a la reclamante que se le concede trámite de audiencia, presentando la interesada alegaciones en el plazo concedido al efecto en las que reitera su solicitud de nulidad de los referidos actos administrativos.

- Se ha elaborado finalmente la Propuesta de Resolución, en la que se estima que no procede declarar la nulidad de pleno Derecho instada por el interesado.

### III

1. El interesado alega que la Administración tributaria no practicó en debida forma las notificaciones efectuadas tanto en el procedimiento de inspección como en el procedimiento sancionador, por lo que justifica como causas de nulidad las tipificadas en el párrafo a) y en el primer inciso del párrafo e) del art. 217.1 LGT.

Por su parte, la Administración entiende que los actos cuya nulidad se pretende no incurrir en tales causas, ya que actuó con la debida diligencia, como exige la jurisprudencia, para tratar de que tales notificaciones fueran posibles.

2. A los efectos de dilucidar esta cuestión, conviene traer a colación nuestro reciente Dictamen 39/2017, de 23 de marzo, recaído también en relación con la nulidad de determinados actos tributarios, en el que se ha condensado de la siguiente forma la doctrina constitucional en la materia. Dijimos en este Dictamen lo siguiente:

«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, aun 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 - iuris 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».

Esta doctrina ha sido reiterada, entre otros, en los más recientes Dictámenes de este Consejo 133/2017, de 27 de abril y 201/2017, de 21 de junio.

3. La aplicación al presente caso de la doctrina expuesta lleva a la conclusión de que la Propuesta de Resolución, contraria a la declaración de nulidad de los actos afectados, no es conforme a Derecho. La Administración tributaria desplegó en ambos procedimientos intentos de notificación en aquellos domicilios de la entidad interesada de los que tenía constancia, pero no agotó todas las posibilidades de notificación personal antes de acudir a la notificación edictal o por comparecencia. Por ello no actuó conforme a la normativa de aplicación cuando procedió a la publicación mediante anuncio publicado en el BOC.

Así, del expediente resulta que las notificaciones de inicio del procedimiento personales fueron intentadas por medio del Servicio de Correos, con fecha 19 de abril de 2010, en el domicilio fiscal que constaba en la base de datos de la Administración Tributaria (...), con el resultado de «domicilio desconocido». Se procedió entonces, con fecha 11 de mayo de 2010 y por el mismo medio, a un segundo intento de notificación en el domicilio social de la entidad, sito en (...), con igual resultado de «domicilio desconocido». Por ello, se procedió a efectuar la notificación mediante anuncio publicado en el Boletín Oficial de Canarias (BOC) de 5 de junio de 2010, otorgando a la entidad un plazo de un mes a efectos de su comparecencia.

También ha quedado constancia en el expediente que los intentos de notificación efectuados por la Oficina Tributaria de Fuerteventura a través del Servicio de Correos en el segundo de los domicilios señalados, en fechas próximas a los que se acaban de citar (9 y 23 de junio de 2010) resultaron infructuosos por «domicilio desconocido».

La interesada alega que su domicilio era el señalado de la (...) y que éste fue el domicilio consignado en los modelos 600 que presentó con ocasión de la compra de las parcelas de la que traen causa los procedimientos tributarios incoados y que se trataba además de un domicilio del que ya tenía constancia la Administración tributaria.

Sin embargo, la interesada obvia que efectivamente la Administración intentó la notificación en este domicilio, con el resultado ya señalado, por lo que no puede achacarse a la misma una indebida práctica. El interesado además no comunicó a la Administración, como era su deber, el cambio de domicilio fiscal, pues en la base de datos de la Administración tributaria constaba el de la calle (...), lo que justifica que la Administración intentara la notificación en el mismo, con independencia de que asimismo lo intentó en el domicilio que ahora señala el interesado y en el que obtuvo el mismo resultado.

Ante el hecho de que se trataba en ambos casos de un domicilio desconocido, la normativa de aplicación ya no exige que se lleven a cabo dos intentos, pues así resulta claramente del artículo 112.1 LGT, que dispone que será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en el domicilio fiscal. En este caso, la Administración llevó a cabo un intento en cada uno de los domicilios de los que tenía constancia y al tratarse de domicilios desconocidos podía proceder, sin más trámite, a publicar anuncio en el BOC, lo que efectivamente llevó a efecto.

No se ha causado pues indefensión a la entidad interesada con ocasión de la notificación del inicio del procedimiento de inspección por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por lo que se refiere a la notificación del trámite de audiencia, sólo consta en el expediente su publicación en el BOC. En cuanto a la posterior propuesta de liquidación (Acta A02 nº 2011/0031), ésta no fue notificada.

No obstante, ni la ausencia de notificación personal del trámite de audiencia - que si se intentó no consta en el expediente- ni de la propuesta de liquidación se deriva indefensión que motiva la nulidad de los actos afectados, por cuanto encuentran amparo en la normativa tributaria. Así, el artículo 112.3 LGT dispone lo siguiente:

«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. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección».

La Administración tributaria hizo aplicación de este artículo, si bien también intentó, al menos a través de anuncio en el BOC, la notificación del trámite de audiencia.

Sin embargo, no ocurre lo mismo en la notificación de la liquidación resultante del procedimiento de inspección. La notificación de la Resolución liquidadora de 5 de julio de 2011 fue intentada a través de agente tributario en el domicilio fiscal de la sociedad en la mencionada (...), con resultado de «desconocido», por lo que termina entendiéndose notificada a través de anuncio publicado en el BOC de 5 de agosto de 2011.

Según el último inciso del art. 112.3 LGT, las liquidaciones son actos cualificados cuyas notificaciones deben realizarse con todas las formalidades contempladas en la Sección III del Capítulo II del Título III de la LGT. Así, el art. 110.2 LGT, aplicable por remisión del art. 112.3 LGT, dispone lo siguiente:

«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».

En este caso, la Administración Tributaria sólo efectuó un único intento de notificación personal en el domicilio fiscal antes de acudir a la vía edictal o por comparecencia, a pesar de constar en el expediente otro domicilio donde intentar dicha notificación personal, tal y como se efectuó con el inicio del procedimiento de inspección. No suponía ningún esfuerzo especial para la Administración el intento de notificación simultáneo tanto en el domicilio fiscal calle (...), como en el domicilio social de la entidad (...), por cuanto en ambos casos los intentos de notificación habían dado como resultado anteriormente «desconocido». En consecuencia, no se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el art. 112.3 en relación con el art. 110.2, ambos de la LGT, en cuanto a la notificación personal antes de acudir a la notificación edictal o por comparecencia de la liquidación, por lo que se ha privado a la interesada de la posibilidad de tener conocimiento de dicha liquidación y poder reaccionar contra la misma, provocándole indefensión.

4. Otro tanto ha sucedido con el procedimiento sancionador. Consta en el expediente que se intentó notificar tanto el acuerdo de inicio-propuesta de resolución como la Resolución finalizadora del mismo, con una nueva liquidación como consecuencia de la sanción, en el citado domicilio fiscal, con igual resultado de «domicilio desconocido», sin que fuera intentada su notificación en el domicilio social de la entidad, por lo que finalmente se publicaron en ambos casos los respectivos anuncios de citación por comparecencia en el BOC.

Aun cuando, según la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la entidad no actuara con toda la diligencia exigible y no hubiera comunicado hasta 2015 su cambio de domicilio fiscal, no suponía un especial esfuerzo volver a intentar la notificación personal, tanto del inicio como de la resolución del procedimiento sancionador, en el domicilio social que ya constaba en el expediente, teniendo en cuenta que el resultado obtenido en el domicilio fiscal había sido igualmente el de «desconocido».

Por tanto, las notificaciones para comparecencia efectuadas a través del BOC en la liquidación dimanante del procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador no reúnen los requisitos antes señalados, pues como medio excepcional, sólo procede su práctica cuando se hayan agotado las posibilidades de notificación personal, lo que en el presente caso no aconteció. Se produjo así una grave omisión que no constituye un mero defecto formal, sino que generó una auténtica indefensión material que lesiona el art. 24.1 CE, ya que impidió que la entidad

conociera la liquidación resultante de la inspección y el posterior procedimiento sancionador por impago de la liquidación anterior. Tal y como se ha indicado anteriormente, 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).

En definitiva, se estima concurrente la causa de nulidad del art. 217.1 a) LGT, por lo que procede estimar la solicitud de revisión de oficio de los actos cuya declaración de nulidad se pretende.

## C O N C L U S I O N E S

1. La Propuesta de Resolución no se considera conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento III.

2. Con arreglo a dicha argumentación, procede la declaración de nulidad de la liquidación practicada en el procedimiento de inspección, así como del posterior procedimiento sancionador que de ella trae causa.