



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 3 0 2 / 2 0 1 8

(Sección 2ª)

La Laguna, a 29 de junio de 2018.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de (...), al objeto de que se declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional dictada en materia de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones onerosas, girada por un procedimiento de comprobación de valores (EXP. 257/2018 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 de un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, instada el 5 de abril de 2017 por la representación de (...), en relación con la Resolución del procedimiento de comprobación de valores en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones onerosas, por la que la Oficina Tributaria de Lanzarote dicta liquidación provisional el 27 de diciembre de 2010, dimanante del expediente 20080000238891.

2. La legitimación de la Consejera para solicitar el dictamen, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y c) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo, en relación el primer precepto citado con el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como con el 106 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), aplicable en virtud de su disposición transitoria tercera, b), ya que el presente

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

procedimiento de revisión de oficio se inició después de la entrada en vigor de la misma.

La revisión instada, aunque no se cita expresamente por la interesada, se fundamenta al entender que el acto cuya revisión insta no le fue notificado en tiempo, en los apartados a) y e) del art. 217.1 LGT; esto es, le produce indefensión y, por ende, le lesiona los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y, en su caso, se dictó prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

3. El presente procedimiento de revisión de oficio, a instancia de parte, ha sido tramitado por la Agencia Tributaria Canaria (Subdirección de Recaudación y Gestión Tributaria); la Propuesta resolutoria ha sido formulada por la Directora de dicha Agencia y será dictada por la Consejera de Hacienda, conforme dispone art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria (aprobado por Decreto 152/2014, de 18 de diciembre).

4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año -plazo ya superado- desde que se presentó la solicitud por la interesada, según preceptúa el art. 217.6 de la LGT, circunstancia que no provoca la caducidad del procedimiento porque se inició a instancia de la interesada (arts. 217.6 LGT y 106.5 LPACAP). No obstante, en virtud del art. 21.1 LPACAP, aun fuera de plazo la Administración está obligada a resolver expresamente.

5. No se aprecia la existencia de deficiencias en la tramitación del procedimiento que, por producir indefensión a la interesada, impida un pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

II

1. De la documentación obrante en el expediente remitido a este Consejo resulta que las cuestiones de hecho relevantes para dilucidar el fondo del asunto son las siguientes:

- La interesada formaliza compraventa de una finca realizada el 31 de marzo del año 2008 ante la Notario (...) (protocolo 1109).

- En concepto de ITP en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas la interesada realiza una autoliquidación, el 26 de agosto de 2008, por importe de 3.575 euros.

- El Servicio de Valoración de la Administración Tributaria en Lanzarote efectuó infructuosamente sucesivos requerimientos a la interesada para aclarar la situación de la finca en el año 2008, en los que se instaba la acreditación, mediante certificado literal y gráfico del catastro, de todos los bienes incluidos en la escritura de compraventa, con indicación de polígono y parcela, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, de la Ley del Catastro Inmobiliario.

La Administración remitió la notificación tanto al domicilio fiscal que aparecía en su Base de Datos -que refleja las comunicaciones sobre su domicilio efectuadas por la contribuyente-, a la fecha del requerimiento (...), como a otra dirección existente en fecha anterior (...).

Posteriormente, el 14/09/2009, se puede observar en la misma Base de Datos que aparece grabada como domicilio fiscal la dirección (...). En virtud de esta nueva carga de datos, la Propuesta de liquidación del procedimiento de comprobación de valores que se inició, que es de fecha 28/06/2010, ya se intenta notificar, aunque también infructuosamente, en su segundo y tercer intento en dicha dirección.

- El 28 de junio de 2010 se inicia procedimiento de comprobación de valores a los efectos de la determinación de la cuota tributaria en materia de ITP cuyo objeto es la adquisición de una suerte de tierra con una superficie de 5.115 metros cuadrados donde figuraba construida una vivienda de 110 metros cuadrados de superficie, situada donde denominan (...), en el municipio de Haría, de Lanzarote, por la que aquélla se había autoliquidado, el 26 de agosto de 2008, en concepto de ITP en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, por un importe resultante de 3.575 euros. El Informe de Valoración de 17 de junio de 2010 emitido por la Oficina Tributaria de Lanzarote señala que la naturaleza del bien es urbana con tipología de vivienda Unifamiliar situada en una parcela con parte rústica, 1.355 m², y parte urbana, 3.733 m², integrada en un área de actividad comercial.

El 27 de septiembre de 2010 la Oficina Tributaria de Lanzarote dictó una liquidación provisional en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados según expediente 20080000238891, relacionada con el hecho imponible que se deducía de la escritura de compraventa de 31 de marzo de 2008 número 1109 de protocolo de (...), en la que la interesada adquiere una suerte de tierra con una superficie de 5.115 metros cuadrados que tenía construida una vivienda de 110 metros cuadrados de superficie, donde denominan (...) por un importe de 50.000,00 euros. Se

determina una deuda tributaria de 18.068,28 euros. La notificación de la liquidación se realiza el día 7 de diciembre de 2010.

- Mediante Resolución de 14 de septiembre de 2012 se desestima recurso de reposición contra la diligencia de embargo derivada de la Providencia de Apremio nº 20110002488 por importe de 21.681,94 euros, presentado por la interesada el 24 de mayo de 2012.

- La representación de la interesada señala en su escrito presentado el 5 de abril de 2017 lo siguiente:

«PRIMERO.- Error por parte de la Administración en la identificación de la finca sobre la que se ha calculado la liquidación del impuesto de transmisiones objeto del presente expediente».

Argumenta que la Administración realizó una propuesta de liquidación provisional del impuesto de transmisiones en fecha 28 de junio de 2010, en la que se atribuye a la finca rústica transmitida, de 5115 metros cuadrados, con una construcción, un valor de 286.965,28 euros, liquidándose entonces la cantidad de 21.681,94 euros. Dicha valoración es errónea, dado que se ha realizado sobre una finca que nada tiene que ver con la de su representada. El error es fácilmente comprobable con la documentación de la propia Administración que obra en el expediente, pues los peritos parten de una ubicación errónea de la finca, como se puede ver en las páginas 2 y 3 de su informe (de 12 páginas en total): documentación gráfica y ortofoto, donde por error hacen constar el polígono 2, parcela 86950. Como resultado de ese error, indican como finca objeto del impuesto una vivienda situada en una parcela urbana, con parte rústica, en la calle (...), en la población de Mala, rodeada además de otras viviendas, comercios, centro de salud, farmacias, y vía de comunicación.

Manifiesta que las técnicas no han acudido personalmente a la finca transmitida, sino que han utilizado la fotografía aérea y planos de situación, dando como resultado una localización y una valoración que no se corresponden con la propiedad de la interesada. Su finca es rústica en su totalidad, carece de acceso rodado, de energía eléctrica y de agua, conteniendo una construcción fuera de ordenación.

Basta para comprobar lo que dice con la comparación de los siguientes documentos:

1. Consulta descriptiva y gráfica catastro de la finca propiedad de la interesada, polígono 14, parcela 890.

2. Ortofoto correspondiente al lugar, donde se puede verificar la verdadera ubicación de la parcela y su aislamiento y distancia respecto de Mala y de El (...).

3. Plano de parcela donde se puede comprobar que nada tiene que ver ni la forma, ni la ubicación, ni la construcción de la finca con la contenida en el informe técnico.

4. Descripción realizada en la propia escritura notarial, Finca rústica sita en (...) (diseminado), sin calles de acceso, ni identificaciones, ni servicios de ningún tipo (carece de servicio público de energía eléctrica y suministro de agua).

5. Cuatro Fotografías de la construcción ubicada en la finca, sin acceso rodado, sin energía eléctrica, ni conducciones de agua, donde se podrá comprobar que nada tiene que ver con la que ha sido objeto de valoración por esa Administración.

6. Por si ello no fuere suficiente, se ofrece a acompañar a las técnicos y quien fuere necesario al lugar de la finca, con el fin de proceder a la comprobación de cuanto aquí se dice, pudiendo igualmente visitarse la finca que erróneamente han identificado en la calle (...), en Mala.

Como consecuencia de este error manifiesto, se ha generado una deuda por el supuesto impago de un impuesto cuya cantidad en nada se corresponde con cantidades debidas por la interesada. Ello ha provocado un procedimiento de apremio que igualmente debe ser declarado nulo de pleno derecho, ordenándose el archivo del expediente frente a mi representada, la devolución de las cantidades indebidamente cobradas más los intereses legales y moratorias que correspondiesen, así como la emisión de mandamiento al Registro de la Propiedad de Tegui se para que proceda a la inmediata eliminación de la nota de embargo que pesa sobre la vivienda propiedad de mi mandante, adjuntándose nota simple de la misma.

«SEGUNDO. Ausencia de intento de notificación dirigida al domicilio de la interesada».

En este motivo, considera que probablemente dado el error en la identificación de la finca, la interesada no ha sido notificada de este expediente hasta el mismo instante en que se le embargó. Ello le ha producido indefensión, dado que la notificación correcta del expediente, junto con el informe de valoración, hubiera podido dar lugar a esta simple comprobación y del error padecido, evitando toda una serie de padecimientos injustos ante una deuda que su representada en modo alguno puede asumir, por su nivel económico, ni debe padecer, a la vista de las alegaciones realizadas.

«TERCERO. Efectos del incidente de nulidad sobre el procedimiento de ejecución y apremio».

En este punto, afirma que debe la Administración revisar la finca sobre la que realizó la valoración y deducirá inmediatamente el error al compararla con la finca propiedad de su representada.

Con carácter general, en materia de suspensión de la ejecución de actos administrativos en vía administrativa, se considera que una vez solicitada dicha suspensión, entre tanto el órgano administrativo se pronuncie sobre la misma, la Administración autora del acto no puede realizar ninguna actuación que vacíe de contenido la medida cautelar que en su caso, pueda adoptarse. Esta doctrina -de la que derivaría, por ejemplo la suspensión del requerimiento de ingreso efectuado por la Administración tributaria al obligado tributario, cuyo recurso frente a una liquidación ha sido desestimado total o parcialmente- es aplicable al supuesto analizado, porque una prolongación de la ejecución está provocando unos perjuicios de imposible o difícil reparación a su mandante, que no puede solicitar un préstamo sobre su vivienda para librarle de las cargas pendientes, siendo manifiestamente injusto que tenga que hacer frente, desde hace años, a unas cantidades de dinero desorbitadas que nada tienen que ver con ella ni con su propiedad.

Con base en los hechos anteriores, solicita que se dicte resolución por la que se declare nulo de pleno derecho, ordenando las devoluciones de lo indebidamente cobrado con los intereses correspondientes.

2. Por la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas se informa que, una vez solicitado al Servicio de Valoración una nueva valoración, manifiestan que por su parte se procede a finalizar el expediente debido a la imposibilidad de identificar el inmueble. Se le tendría que requerir referencia catastral o documentación gráfica suficiente para localizar la finca o en su defecto, visita sobre el terreno con la propietaria. Señalando asimismo, que con fecha 30 de septiembre de 2008 ya se le requirió esta información a la interesada sin que conste la aportación de la requerida documentación. Dicho requerimiento figura publicado en el BOC el día 20 de diciembre de 2008 al resultar infructuosa la tentativa de entrega por «desconocido» en el domicilio que fue consignado en el modelo 600 de autoliquidación presentado.

Así pues, teniendo en cuenta lo expuesto y sobre la procedencia o no de la nulidad de pleno derecho instada por la interesada, esta Administración considera que es imprescindible realizar previamente una identificación del inmueble, ya sea

mediante documentación gráfica suficiente para su localización o en su defecto la realización de la visita sobre el terreno con la propietaria.

3. Conferido el preceptivo trámite de audiencia, en el que se hace la observación de que, aparentemente ni en el escrito por el que solicita el citado incidente ni en la documentación que se adjunta se establece una vinculación directa entre la Finca objeto de transmisión, inscrita en el Registro de la Propiedad de Teguiise con el núm. 9.825, al tomo 1024, Libro 86, Folio 82 y la parcela 890, polígono 14 sobre la que se indica que es la propiedad adquirida por la contribuyente, la representación de la interesada, además de proponer que se gire visita al lugar propiedad y presentar determinada documentación, alega que discrepa del razonamiento expresado en la resolución de la Administración, señalando que no es su representada quien debe demostrar la vinculación de su finca con la realidad catastral que invoca (tantas veces errónea en lindes, medidas, etc), puesto que ya lo ha hecho mediante la aportación entre otras de escritura de obra nueva y de la compraventa, así como nota simple de la misma, identificando como suyo el número de finca del Registro de la propiedad utilizado en el informe técnico. Indica que ya ha aportado documentos públicos de compraventa, informes de valoración de su propiedad con las referencias catastrales y notas simples donde constan los datos registrales de la finca, siendo éste un documento fehaciente frente a terceros, por lo que debe ser la Administración quien por el contrario demuestre que la finca erróneamente atribuida a la interesada es realmente de ella. La Administración debe comprobar los registros públicos, fundamentalmente de la Propiedad de Teguiise y del Catastro, máxime cuando en el presente caso han reconocido los técnicos dicho error y la imposibilidad de atribuir la propiedad de Mala a mi cliente.

4. Finalmente, la Propuesta de Resolución, que introduce incorrectamente juicios y valoraciones jurídicas en los Antecedentes de hecho, desestima la solicitud de la interesada de declaración de nulidad de pleno de derecho de la liquidación tributaria de referencia, ya que entiende que no incurre en las causas de nulidad tipificadas en el art. 217.1.a) y 217.1.e) de la LGT.

III

1. El presente procedimiento de revisión de oficio tiene por objeto determinar si concurre o no la causa de nulidad alegada por la interesada, lo que constituye de manera evidente, por su propia naturaleza jurídica, una cuestión de carácter procedimental, es decir, se ha de determinar si la Resolución del procedimiento de

comprobación de valores (la Propuesta de Resolución cita, erróneamente, que se trata de un procedimiento de comprobación limitada, cuando, en realidad, se trata de un procedimiento de comprobación de valores -art. 134 LGT-) en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones onerosas, por la que la Oficina Tributaria de Lanzarote dicta liquidación provisional el 27 de diciembre de 2010, dimanante del expediente 20080000238891 (la Propuesta de Resolución cita el expediente 20080000244941, cuando este corresponde al informe de valoración, siendo el 20080000238891 el que corresponde al requerimiento de datos inicial y posterior procedimiento de comprobación de valores), adolece de un defecto formal que se puede considerar que incurre en las causas de nulidad de las letras a) y e) del art. 217.1.e) LGT, siendo ajeno al Dictamen de este Organismo la cuestión tributaria de fondo objeto de la referida Resolución.

Esto último se deriva, como tantas veces se ha señalado por este Consejo Consultivo y por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, de que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 430/2017, de 14 de noviembre, 438 y 446/2016, de 27 de diciembre, 23/2017, de 24 de enero, 43/2017, de 8 de febrero, 79/2017, de 15 de marzo, entre los más recientes, que reiteran anteriores pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

La declaración de nulidad ha de analizarse pues partiendo de este carácter restrictivo de los motivos de nulidad, pues la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias.

2. La interesada basa su solicitud de nulidad en la ausencia de intento de notificación dirigida a su domicilio lo que le produjo indefensión, vicio que puede reconducirse a los supuestos establecidos en las letras a) y e) del art. 217.1 LGT; esto es, tanto a haberse lesionado derechos y libertades susceptibles de amparo

constitucional con la actitud de la Administración, como a prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Por lo que se refiere a la primera de ellas, la Propuesta de Resolución entiende que los actos cuya nulidad se pretende no incurrir en tales causas, ya que la contribuyente no ha acreditado suficientemente que actuó con diligencia para que llegaran a su conocimiento las notificaciones efectuadas, mientras que la Administración sí ha procedido con diligencia y buena fe, incluso acudiendo a otros domicilios que figuraban en el expediente (cumpliendo así con lo establecido por el TS desde su Sentencia de 22 de noviembre de 2012, rec. 2125/2011 -en doctrina recogida nuevamente por las STS de 17/02/2014 rec. nº 3075/2010 y STS de 27 de noviembre de 2014, recurso núm. 4484/2012- que estableció que el principio de 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, FJ 4 ; y 2/2008, de 14 de enero , FJ 3] (...)».

Así que, dada la presunción de veracidad que ostenta el empleado del Servicio de Correos (el artículo 22.4 de la Ley 43/2010 de 30 diciembre del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado), y conforme a los anteriores argumentos sólo procede considerar que no se puede enervar la presunción *iuris tantum* de que el acto llegó tempestivamente a conocimiento de la contribuyente, ya que la Administración actuó con diligencia e intentó la comunicación en cuantos domicilios idóneos constaban en el expediente, por lo que no se ha lesionado derecho o libertad alguna susceptible de amparo constitucional y, consecuentemente, no se considera vulnerado el artículo 217.1 a) de la LGT.

En cuanto a la segunda, considera que la Administración ha cumplido con todos los requisitos exigidos legalmente en el procedimiento de comprobación *limitada* (como hemos dicho, se trata de un procedimiento de comprobación de valores, no de comprobación limitada) por lo que no puede considerarse vulnerado el art. 217.1 e) de la LGT.

En el fondo, ambas causas de nulidad se pueden reconducir a una: si en la práctica de la notificación de la Resolución de liquidación y los actos posteriores se le

ha producido indefensión. Si así fuera, a la interesada se le habría lesionado el derecho a la tutela judicial efectiva -como ha manifestado reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en los términos que más adelante veremos-, por lo que se habría incurrido en la causa de nulidad del art. 217.1 a) de la LGT. De la misma manera, siendo la notificación de los actos administrativos un trámite esencial, su ausencia (por omisión o por realizarse deficientemente) equivaldría a haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

3. A los efectos de dilucidar esta cuestión, conviene traer a colación nuestro reciente Dictamen 236/2017, de 13 de julio, 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 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.

4. En el caso que nos ocupa, la interesada simplemente alega ausencia de intento de notificación dirigida al domicilio de la interesada y que probablemente dado el error en la identificación de la finca, no ha sido notificada de este expediente hasta el mismo instante en que se le embargó.

Frente a ello, la Administración manifiesta que, de los datos obrantes en el expediente se puede colegir que la Administración tributaria ha actuado en todas las fases del procedimiento con extrema diligencia, intentando notificar a la interesada tanto en su domicilio fiscal como en aquellos otros que figuraban en el expediente, indagando suficientemente sobre el verdadero domicilio de la interesada, como requiere la jurisprudencia en la materia, a los efectos de no lesionar las garantías constitucionales de la interesada, teniendo que acudir finalmente a través de la publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma para su citación de comparecencia, ante la falta de diligencia de la propia contribuyente para comunicar su cambio de domicilio fiscal o cualquier otro domicilio a donde se pudieran remitir las notificaciones (art. 48.3 LGT).

Así, el Servicio de Valoración de la Administración Tributaria en Lanzarote efectuó sucesivos requerimientos a la interesada para aclarar la situación de la finca en el año 2008, en los que se instaba la acreditación, mediante certificado literal y gráfico del catastro, de todos los bienes incluidos en la escritura de compraventa, con indicación de polígono y parcela, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 1/2004, de cinco de marzo de la Ley del Catastro Inmobiliario. Dichos requerimiento se intentaron notificar mediante dos sucesivos intentos, el primero el día 25.10.2008, a las 11:00 horas, y el segundo el 29.10.2008, a las 13:10 horas, en la calle (...), 35520 Haría, Lanzarote, con el resultado en ambos de «desconocido» y un tercer intento, en la calle (...), el día 28.11.2008, con el resultado de «dirección incorrecta». Posteriormente se notificó mediante citación por comparecencia publicada en el B.O.C. de 20.12.2008.

La Dirección (...) es la que figura como domicilio de la recurrente en:

a) El Certificado del Registro de extranjeros, que acompaña a la escritura de compraventa (el certificado es de 29/6/2007), que literalmente dice «C/ (...), S/N, 35520, Haría».

b) El modelo 600 presentado por la interesada el 26/8/2008, que literalmente, también, dice «C/ (...), S/N, 35520, Haría».

c) La escritura pública de compraventa del bien gravado, de fecha 31 de marzo de 2008, suscrita ante la Notario del Ilustre Colegio de las Islas Canarias, (...).

d) En la Base de Datos de la Administración tributaria, con fecha de origen de 6 de noviembre de 2006, en la que se refleja asimismo el otro domicilio, el de la (...) - con fecha de origen anterior, de 7 de enero de 2004- al que también se dirige el referido requerimiento. Existe otro domicilio en la misma base, también anterior al de la fecha de origen de la calle (...), que refleja el nombre de una calle que en realidad no existe en la isla, sino que se corresponde con una zona de playa, el que aparece como calle (...).

En todo caso, la Administración afirma que remitió la notificación tanto al domicilio fiscal que aparecía en su Base de Datos -que refleja las comunicaciones sobre su domicilio efectuadas por la contribuyente-, a la fecha del requerimiento (...), como a otra dirección existente en fecha anterior (...).

Posteriormente, el 14/09/2009, se puede observar en la misma Base de Datos que aparece grabada como domicilio fiscal la dirección (...). En virtud de esta nueva carga de datos, la propuesta de liquidación del citado procedimiento, que es de fecha 28/06/2010, ya se intenta notificar infructuosamente, en un primer intento en la calle (...), Haría, el 03.07.2010, a las 12:40 horas, con el resultado de «dirección incorrecta», en un segundo intento en la calle (...) nº (...), Pta. (...), Tías, el 21.10.2010, a las 9:00 horas, con el resultado de «ausente reparto», y en un tercer intento, en esta última dirección, el 11.11.2010, a las 10:10 horas, con el resultado de «desconocido». También fue notificada mediante citación por comparecencia publicada en el B.O.C. de 20.08.2010.

Por último, también se dirigieron a estos dos domicilios las comunicaciones infructuosas de la liquidación provisional. Así sucede, en un primer intento, en la calle (...), Haría, el 18.10.2010, a las 11:15 horas, con resultado de «ausente reparto», en un segundo intento en la misma dirección el 21.10.2010, a las 13:30 horas, con resultado también de «ausente reparto», y en un tercer intento, en la calle (...) nº (...), Pta.(...), Tías, el 11.11.2010, a las 10:00 horas, con el resultado de

«dirección incorrecta». Posteriormente, fue notificada mediante citación por comparecencia publicada en el B.O.C. de 20.11.2010.

5. A la vista de la documentación obrante en el expediente, este Consejo ha podido constatar, en efecto, la ausencia de falta de diligencia de la Administración tributaria, que ha intentado localizar a la interesada en todos los domicilios de que disponía.

Los datos de los que disponía la Administración no le permitían deducir la existencia de otro domicilio en el que emplazar a la contribuyente, sin que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial en vigor, pueda exigírsele a la Administración el desarrollo de una ardua labor investigadora, máxime cuando la propia interesada señala en su modelo de autoliquidación y en la escritura de compraventa que su domicilio es aquél al que la Administración remitió sus comunicaciones (C/ (...), s/n, Mala, Haría), e incluso era el que figura en el Certificado de Registros de extranjeros, también aportado en la documentación de la autoliquidación, no disponiendo de otros a los que realizar sus envíos, salvo los ya citados que aparecen reflejados en la Base de datos, en los que también se intentó, infructuosamente, comunicar a la interesada el acto que se pretende revisar.

Es de destacar que en fase ejecutiva también se ha podido acreditar que la Administración intenta notificar infructuosamente una diligencia de embargo en dos ocasiones, el 18 de abril de 2012 a las 12,00 horas y el 19 de abril de 2012 a las 10,58 horas, ambas en la dirección de la Calle (...) del municipio de Tías, por lo que ha de ser publicada la citación por comparecencia en el B.O.C. del 8 de mayo de 2013.

Es a raíz de los embargos efectuados en la cuenta corriente de la interesada -el 29 de noviembre de 2011, por importe de 20 euros, el 11 de julio de 2012, por importe de 16,33 euros y el 31 de agosto de 2010, por importe de 167,58 euros-, cuando esta se pone en contacto con la Administración tributaria, al interponer recurso de reposición el 24 de mayo de 2012, mediante escrito en el que señala como domicilio de notificación el que se encuentra en la carretera de (...), 35500 Arrecife -tras tachar en el mismo escrito la dirección de (...)- y cuando, el 23 de marzo de 2012, solicita fraccionamiento de la deuda, mediante escrito en el que vuelve a señalar como domicilio de notificaciones el de la Calle (...) de Mala Haría, esta vez con el nº (...) de gobierno.

De lo anterior se desprende sin dificultad que se ha de coincidir con la Propuesta de Resolución en que se debe entender producida la notificación de la liquidación

impugnada, a todos los efectos legales, una vez que transcurrió el plazo señalado en la publicación del Boletín Oficial sin que compareciera la contribuyente, toda vez que, tal y como se prevé en la normativa tributaria, no habiendo sido 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, se citó al interesado o a su representante para ser notificado por comparecencia en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma (art. 112.1 LGT).

En consecuencia, en el presente caso no existe defecto en la notificación pues, habiendo incumplido la interesada la carga de comunicar su domicilio o su cambio -lo que supone una falta de diligencia-, ni figuraba ningún otro domicilio en el expediente ni resultaba posible su localización por otros medios, por lo que hubo de acudir a la publicación en el Boletín Oficial.

Si no hubo defecto en la notificación tampoco existe causa de nulidad de las establecidas en el art. 217, 1, letras a) y e) LGT, por lo que hay que concluir con que no se han lesionado derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional con la actitud de la Administración, ni se ha realizado el acto liquidatorio prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

6. De una lectura de la Propuesta de Resolución se desprende que aborda todas las cuestiones planteadas por la interesada en cuanto a la nulidad y revocación de la liquidación provisional de referencia y actos posteriores, cuestión esta última sobre la que este Consejo no se puede pronunciar pues excede, como se dijo, del objeto del Dictamen, que se ha de limitar, en este caso, a analizar la concurrencia de causas de nulidad de pleno Derecho, como se ha señalado reiteradamente (por todos, Dictámenes 460/2017, de 19 de diciembre y 309/2016, de 29 de septiembre).

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, que desestima declarar la nulidad de pleno derecho de la Resolución del procedimiento de comprobación limitada en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones onerosas, por la que la Oficina Tributaria de Lanzarote dicta liquidación provisional el 27 de diciembre de 2010, dimanante del expediente 20080000238891, en el procedimiento de revisión de oficio instado por la interesada, es conforme a Derecho.