



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 9 3 / 2 0 2 1

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 4 de marzo de 2021.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), al objeto de declarar la nulidad de la liquidación núm. (...) por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por importe de 72.475,34 euros, dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria (EXP. 540/2020 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado por el Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, es la Propuesta de Orden resolutoria de un procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), al objeto de declarar la nulidad de la liquidación núm. (...) por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por importe de 72.475,34 euros, dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria.

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde al Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) 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), de acuerdo con lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

* Ponente: Sra. de León Marrero.

Además, según el art. 217.4 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida, esto es, no podrá efectuarse tal declaración de nulidad en el caso de que el dictamen sea desfavorable a la misma.

3. El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siendo de aplicación, como se ha indicado, entre otras normas, lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, constituida, en este caso, por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Al procedimiento de nulidad del art. 217 LGT le es aplicable en sus líneas esenciales la doctrina de la revisión de oficio de actos nulos de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, contenida en la LPACAP, por ser la norma aplicable al tiempo de formular la solicitud, no obstante, ser de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria, por mandato de la Disposición Adicional Primera LPACAP.

Son asimismo aplicables, en cuanto al procedimiento de revisión, los arts. 4 a 6 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa.

Esta revisión de oficio procede contra actos nulos que incurran en alguna de las causas de nulidad del art. 217.1 LGT (de similar contenido al art. 47.1 LPACAP) y que, además, sean firmes en vía administrativa, firmeza que se acredita en las actuaciones obrantes en el expediente.

4. La competencia para dictar la resolución en este procedimiento corresponde al Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, que: *«La resolución de los procedimientos incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el art. 217 de la Ley General Tributaria de los actos dictados en materia tributaria por los órganos de la Agencia corresponde al titular de la Consejería competente en materia tributaria. La tramitación del procedimiento corresponde a la Agencia»*.

De acuerdo con este último inciso, complementado por los arts. 2.a) y 41.e) de la Orden de 19 de enero de 2018, de la Consejería de Hacienda, *«por la que se*

atribuyen a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias», se atribuye, en este caso, la competencia para elaborar y elevar la propuesta de resolución en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia tributaria, a la Subdirección de Gestión Tributaria.

5. El procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 19 de junio de 2018; en consecuencia, conforme al art. 217.6 LGT, la resolución definitiva debería haberse dictado antes del transcurso del plazo de un año, plazo ya agotado. No obstante, si bien se puede entender desestimada la solicitud en virtud de lo dispuesto en el art. 217.6 LGT, tiene la Administración la obligación de resolver con base en lo dispuesto en el art. 103.2 LGT, en concordancia con el art. 21 LPACAP.

II

1. En cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, se exponen en la solicitud de la interesada en los siguientes términos:

«PRIMERO.- OBJETO DE LA PRESENTE SOLICITUD DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO.

Constituye el objeto de la presente solicitud la liquidación número (...), girada por la Administración Tributaria Canaria, por el concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del que se deriva una deuda tributaria, en período voluntario, de 72.475,34 €. Dicha liquidación trae causa de la aceptación de herencia del causante (...), otorgada mediante escritura de fecha 8 de agosto de 2011 ante el Sr. Notario (...), bajo el número de protocolo 1873.

Se acompaña copia del acto referido como DOCUMENTO NÚM. I.

Se reputa la nulidad del procedimiento de comprobación e investigación toda vez que el acto finalizador de dichas actuaciones (el acuerdo de liquidación) fue incorrectamente notificado, produciendo a la interesada una flagrante lesión de su derecho a la defensa y unos evidentes perjuicios económicos.

SEGUNDO.- ANTECEDENTES

Con carácter previo, es preciso recordar los hitos procedimentales que son necesarios tener en cuenta para la Resolución de la petición de nulidad que aquí se plantea:

1. Con fecha 20 de julio de 2015, mediante notificación realizada personalmente a la exponente en su domicilio particular, la Administración Tributaria Canaria comunica el inicio

de un procedimiento de comprobación limitada con relación a los bienes adquiridos como consecuencia del fallecimiento de (...) y según testamento otorgado el 27 de abril de 2011 ante el Sr. Notario (...), bajo el número de protocolo 959.

Según los términos de dicha propuesta de liquidación, el objeto de las actuaciones se refería a la comprobación de valores del piso ubicado en la calle (...) (nº 7, escalera 1, piso 1) y a la adición de una vivienda en la que figuraba como titular catastral el causante.

2. En disconformidad con dicha propuesta, con fecha 6 de agosto de 2015, la interesada presenta escrito de alegaciones en el que hace constar su oposición tanto al valor comprobado por la Administración como con la adición de la vivienda pretendida. En dicho escrito se solicitaba la anulación de la propuesta de liquidación girada.

3. En el entendimiento que dicha comprobación quedó archivada, ante la falta de resolución de la Administración, no poca sorpresa ha producido a la dicente la diligencia de embargo de cuenta corriente, dictada el 3 de mayo de 2018, y que trae causa del procedimiento ejecutivo iniciado por la Administración para el cobro de la liquidación dictada, y no notificada, en las actuaciones detalladas. Así, personado el representante autorizado de la interesada ante la Administración el funcionario actuante le pone de manifiesto la realidad de una deuda por importe de 92.629,44 € que trae causa de la liquidación anteriormente referenciada, y que se desglosa en 72.475,34 € de principal, 14.495,07 € de recargo de apremio y 5.659,03 € de intereses.

4. Solicitada en ese mismo acto la copia del expediente, se le hace entrega del intento de notificación del acuerdo de liquidación en el domicilio fiscal de la obligada tributaria, según exige el artículo 110.2 LGT. Dicho intento se corresponde con los siguientes hitos que se reflejan en la diligencia de constancia de hechos que se acompaña como DOCUMENTO NÚM. 2:

4.1 Con fecha 22 de diciembre de 2015 se persona el funcionario que suscribe a las 9,39 horas en la dirección arriba indicada, con C.P. 35330 de Santa Brígida al objeto de notificar, no encontrándose persona alguna, considerándose, por tanto, ausente.

4.2 Con fecha 23 de diciembre de 2015 se persona el funcionario que suscribe a las 10,44 horas en la dirección arriba indicada, con C.P. 35330 de Santa Brígida al objeto de notificar, no encontrándose persona alguna, considerándose, por tanto, ausente.

Por parte de la Administración Tributaria Canaria se procedió a dejar aviso de personación en las dependencias mencionadas.

5. En base a lo anterior, considera la exponente que el procedimiento de comprobación, finalizado con un acuerdo de liquidación que no fue debidamente notificado, es nulo de pleno derecho con arreglo a lo previsto en el artículo 217 LGT».

Fundamenta la interesada la defectuosa notificación en los siguientes argumentos, según el mentado escrito de solicitud de revisión de oficio:

«Tal y como se desprende del intento de notificación recopilado por esta parte, el funcionario actuante, en dos intentos realizados el 22 y 23 de diciembre de 2015, se limitó a hacer constar que no se encontraba persona alguna en el domicilio, procediendo “a dejar aviso de personación en las dependencias mencionadas”.

La falta de concreción de la diligencia de constancia de hechos no nos puede dejar indiferentes. En primer lugar, porque a nuestro juicio no se hacen constar debidamente las circunstancias del intento de notificación. Y es que es decisivo para la resolución de este procedimiento de revisión traer a colación el lugar donde se ubica el domicilio particular de la obligada tributaria.

El domicilio se encuentra en un edificio, sito en la calle (...), núm. 7, donde se encuentran otras viviendas y residen unidades familiares sin vínculo personal o familiar con la exponente. A efectos de acreditar lo anterior se aporta como documento núm. 3 acta de presencia realizada por el Notario (...), con fecha 24 de mayo de 2018, que revela la existencia de cuatro viviendas, siendo la vivienda en la que habita la dicente la identificada con la letra C.

La realidad de lo anterior se soporta también con las referencias catastrales facilitadas por la Dirección General del Catastro así como los IBI (todos incorporados al acta notarial) que determinan la existencia inequívoca de diferentes viviendas en la misma dirección.

Especialmente útiles para entender la particular estructura del edificio son también las fotografías que se acompañan en el acta y de las que se infiere una puerta exterior, en el que se ubican diferentes timbres de las viviendas y un único buzón, a través de la cual se accede a los domicilios que se integran.

Fijadas las concretas condiciones del edificio, las preguntas que se formula la exponente son obligadas: ¿en cuáles de las diferentes viviendas que se encuentran en el edificio y que se corresponden a distintos titulares intentó notificar el acuerdo de liquidación el agente notificador?, ¿realizó alguna labor de comprobación o indagación el agente notificador en los dos intentos infructuosos de la ausencia de presencia de persona alguna en todo el edificio?, ¿en qué lugar del edificio dejó el aviso de llegada dado que la diligencia se limita a hacer constar que dejó aviso en las “dependencias mencionadas”?

Las respuestas a dichas cuestiones no se encuentran en la diligencia de constancia de hechos que como advertimos adolece de una manifiesta falta de

concreción en las circunstancias que acompañaron los fallidos intentos de notificación.

De esa manera, son dos las conclusiones fundamentales que debemos significar del análisis de la diligencia de constancia de hechos en contraposición con la realidad física del inmueble que se colige del acta de presencia:

- Son ambiguas e inconcretas las circunstancias que describe el agente notificador de los intentos de notificación del acuerdo de liquidación en el domicilio de la interesada, incumpliendo lo previsto en el artículo 114 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria (RD 1065/2007).

- No es dable admitir que el aviso de personación, exigido tanto por la normativa aplicable como por una constante jurisprudencia, se dejó en el domicilio de la interesada (que no en el edificio) con la mínima garantía de recepción por parte del obligado tributario.

Por ello, la lesión del derecho a la defensa de esta parte, cuya concurrencia es evidente, se justifica en el hecho que la Administración no actuó con la diligencia debida a la hora de notificar el acuerdo de liquidación, laminando las posibilidades materiales de la destinataria del acto de conocer su contenido y reaccionar frente a él.

Según recuerda de forma constante el Tribunal Supremo, el enfoque esencial para abordar la legalidad de la notificación enjuiciada es determinar si la interesada pudo conocer la existencia de la misma y, por tanto, pudo defenderse ante un acto de tanta importancia. Lo cierto es que de los hechos descritos por esta parte se debería concluir que en las circunstancias señaladas difícilmente se pueda sostener que el agente notificador actuó con la mínima diligencia exigible y que la obligada tributaria pudo tener conocimiento del aviso de llegada supuestamente dejado en lugar sin definir.

Además, la falta de conocimiento de la contribuyente se deduce de las actuaciones posteriores. Esto es, habiendo presentado escrito de alegaciones ante el órgano gestor advirtiendo del error en la imputación de una serie de inmuebles y comprobando el valor de un inmueble a través de un método de comprobación que ha sido rechazado continuamente por el TEAR de Canarias, como es la aplicación del coeficiente RM 0.5 al valor catastral (Resoluciones de 27 de abril de 2017 (reclamación 35/2559/2014), de 30 de junio de 2017 (reclamación 35/200/2015 y acumuladas), de 31 de enero de 2017 (reclamación 35/342/2014), todas ellas con

base en la Resolución acordada el 21 de abril de 2016), no tenía sentido alguno que la dicente pretendiese ocultarse ante la Administración y no defenderse ante un acto de esa magnitud con las consecuencias recaudatorias que esa conducta llevaba aparejada.

Por tanto, concluye esta parte que una valoración conjunta de todos los elementos señalados debe llevar a la conclusión que la Administración finalizó un procedimiento sin conceder la posibilidad de impugnar el acto de liquidación con todo lo que ello implica».

2. Por todo lo expuesto, la interesada considera que la liquidación dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria, cuya declaración de nulidad se pretende, incurre en la causa de nulidad establecida en el art. 217.1.a) LGT y la fundamenta en el hecho de que el defecto de notificación del acto finalizador del procedimiento, el acuerdo de liquidación, supuso la vulneración de derecho a la defensa de la obligada tributaria.

III

En lo que se refiere a la tramitación del presente procedimiento, el mismo se inició a través de la presentación, el día 19 de junio de 2018, del escrito de solicitud de la revisión de oficio de la liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones ya referida.

El 8 de octubre de 2020 se emitió el informe de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria y, posteriormente, se le otorgó el trámite de vista y audiencia a la interesada, que, tras acto de comparecencia personal de representante acreditado de la interesada manifestando nuevo domicilio a efectos de notificaciones, presenta escrito formulando alegaciones el 2 de noviembre de 2020 en las que refuta los argumentos del informe emitido.

El día 30 de noviembre de 2020 se emitió la Propuesta de Orden resolutoria, vencido el plazo resolutorio, sin justificación para ello; no obstante, como se ha dicho, esta demora no impide resolver expresamente [arts. 21.1 y 24.3.b) LPACAP].

Con fecha 22 de enero de 2021, este Consejo Consultivo solicitó, con suspensión del plazo para resolver, «el expediente de recaudación ejecutiva completo con las correspondientes notificaciones», toda vez que «el expediente de revisión de oficio es consecuencia de una diligencia de embargo de una providencia de apremio que no consta en el expediente». La citada documentación fue convenientemente aportada

por la Administración Tributaria el día 12 de febrero de 2021, tras lo cual se reinició el cómputo para la emisión del presente Dictamen.

IV

1. La Propuesta de Orden resolutoria desestima la revisión de oficio, puesto que el órgano instructor considera que no concurre la causa establecida en el art. 217.1.a), tanto por haberse desplegado toda la diligencia debida por la Administración en el acto de notificación, como por no existir en ningún caso lesión de derechos y libertades susceptible de amparo constitucional, que son aquellos consagrados en los arts. 14 a 29 de la Constitución, puesto que tal causa de nulidad exige que se atente contra los mismos, lo que aquí no ocurre.

2. Señala la Propuesta de Resolución, que la liquidación cuya nulidad se insta fue notificada a la interesada exactamente en el mismo domicilio en el que le había sido notificada la propuesta de liquidación provisional del procedimiento de comprobación limitada con fecha 20 de julio de 2015, esto es, en el domicilio fiscal de la contribuyente, tal cual consta éste en la base de datos de la Agencia estatal de la Administración Tributaria y en las bases de datos de la propia Agencia Tributaria Canaria, en la calle (...), Las Palmas, entregándose en aquella ocasión en mano la comunicación a la contribuyente, con la personación del agente tributario desplazado a tal efecto. Ante dicha Propuesta, se presentaron por el representante de la contribuyente las ya citadas alegaciones, el 6 de agosto de 2015.

La liquidación impugnada se notificó a aquel mismo domicilio, constando en el expediente hasta tres intentos infructuosos de notificación: los dos primeros en el mismo domicilio que se había efectuado la notificación de la propuesta de liquidación, realizados también a través de agente notificador, los días 22 y 23 de diciembre de 2015, a las 9:39 y 10:44 horas, respectivamente, con resultado de «*no encontrándose persona alguna, considerándose, por tanto, ausente*», procediéndose a «*dejar aviso de personación en las dependencias mencionadas, por debajo de la puerta de la vivienda*» según se señala en escrito firmado el 28 de diciembre de 2015 por el agente notificador.

La Administración tributaria realizó un tercer intento en la Calle (...), de Las Palmas de Gran Canaria, domicilio que consta, fue señalado a efectos de notificaciones por el representante de la contribuyente, (...), en su escrito de alegaciones a la propuesta de 6 de agosto de 2015. En este tercer intento, el agente

notificador deja constancia de que *«hay una asesoría y no se hace cargo porque no conoce al sujeto pasivo»*.

La Administración Tributaria entendió notificada la liquidación provisional tras haber transcurrido 15 días desde la citación para que compareciera la contribuyente, el día 27 de enero de 2016, a través de anuncios publicados en el Boletín Oficial del Estado -anuncio 2016/23- y en la sede electrónica de la Agencia tributaria Canaria - anuncio n.º 2016/004-, sin que dicha comparecencia se efectuase.

A efectos de justificar una posible confusión del agente notificador, la recurrente acompaña al recurso un acta de presencia notarial, de 22 de mayo de 2018, en el que se afirma que la requirente, (...) manifiesta que la vivienda que habita es la señalada con la letra C de un edificio de tres plantas. El Sr. Notario se persona en el domicilio y comprueba que la edificación consta de tres plantas sobre la cota de la calle y otra más bajo ella. Se dice que el edificio está identificado en su fachada principal con el número 7 y que figuran en el portal un portero automático a dos de las viviendas de que consta y un timbre suelto que avisa a una de las viviendas de la planta baja que habita otra familia. Asimismo, se hace constar que en el lindero a la izquierda se abre un pasaje en el que, con el mismo número 7 hay otra vivienda con su propio timbre y buzón, que era la de los padres de la reclamante.

Frente a dicho argumento, señala la Propuesta de Resolución:

«No se indica, sin embargo, que alguno de los dos buzones esté identificado con algún nombre. Y parece evidenciarse también que en la entrada de la fachada principal sólo existe un buzón, aunque existan un portero automático a dos viviendas y un timbre.

Tampoco se indica el momento en que se pusieron esos buzones en las viviendas, lo cual no es baladí, teniendo en cuenta que han transcurrido más de tres años desde que se intentó la notificación hasta la fecha de la redacción del acta notarial y a que alguna de las estructuras y objetos materiales del exterior de la vivienda que parecen identificarse en las fotografías del acta a la fecha de su redacción, como el buzón de la fachada principal, no aparecen en algún servidor de aplicaciones de mapas que se puede encontrar en la web. En éste, además se puede verificar con claridad que el lindero a la izquierda, entrando a que se hace referencia en el acta no es más que un estrecho pasillo y que la puerta de la fachada principal, ésta de más de 10 metros de extensión, sería mucho más fácilmente identificable para entregar cualquier notificación, por lo que no tiene sentido considerar que el agente acudió al pasillo donde estaba la otra puerta, y supuestamente el otro buzón, que según refiere el acta era de los padres de la adquirente, es decir, no tenía la letra que, al parecer se encuentra en la fachada principal».

Continúa la Propuesta de Resolución:

«Independientemente de la estructura de la vivienda, en la que no cabría entrar en este recurso a los efectos de hacer valer las alegaciones presentadas a la propuesta, cuando lo que se está planteando son eventuales irregularidades en la notificación que derivaron en la firmeza de la liquidación provisional, cabe apreciar, contrariamente a lo que se expone en el recurso de revisión planteado, que la Administración, en este caso, no sólo ha cumplido, como se ha dicho, con los requisitos normativos y jurisprudenciales exigidos en materia de concreción de la entrega, sino que lo ha hecho con notable diligencia, pues ha intentado la notificación no solamente en el domicilio donde se había recogido, sin mayores inconvenientes, la notificación de la propuesta de liquidación, sino que además lo intentó en el otro domicilio que a efectos de notificaciones se había reseñado en las alegaciones de su representante y no puede ser responsabilidad de la Administración que en este domicilio tampoco se quisiera recoger la notificación».

Concluye la Propuesta de Resolución:

«Con ello, es evidente, que ha existido una indudable negligencia por parte de la contribuyente, que no ha facilitado la fluida comunicación con la Administración Tributaria, no solamente porque no indicó las posibilidades que ahora explica en su recurso, sino porque en el mismo escrito de alegaciones su representante indicó otro domicilio de notificación, en el que tampoco, como se ha dicho, quisieron recoger la notificación.

Y en tales circunstancias debe primar el criterio jurisprudencial en materia de notificaciones que indica que si el contribuyente no llegó a conocer el acto exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia. Así que no cabe hablar de indefensión material en este caso, cuando la interesada ha colaborado en la producción de la misma».

V

1. Este Consejo Consultivo, siguiendo constante y abundante Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha reiterado 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 41/2019 de 7 de febrero, 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios 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. También hemos tenido oportunidad de exponer la jurisprudencia sobre supuestos de notificaciones tributarias defectuosas y su eventual nulidad. A los efectos de dilucidar esta cuestión, conviene traer a colación nuevamente los anteriores Dictámenes 41/2019, 302/2018 y 430/2017, recaídos también en relación con la nulidad de determinados actos tributarios, en los que se ha condensado de la siguiente forma la doctrina constitucional en la materia. Dijimos en esos Dictámenes 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).

Puntualiza el Tribunal Supremo:

« (...) 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).

3. A su vez, el Dictamen 41/2019, con cita de la STS de 28 de junio de 2012 nos recuerda que en esta materia debe estarse al análisis de cada caso:

«(...) 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 de 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), (...) ».

VI

1. 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 sí 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 jurisprudencia), 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.

Pero en lo que al caso nos interesa, la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo de la obligada tributaria quiebra, pues, pese a que la Administración Tributaria notificó en el domicilio señalado por la interesada, no se llevó a cabo con arreglo a las previsiones legales.

Cierto es que la notificación se realizó en el domicilio específicamente señalado por la reclamante -que nunca llegó a identificarlo con la letra C, limitándose a establecer como domicilio a efectos de notificaciones la calle (...)- y por tanto no puede compartirse el criterio de la reclamante en cuanto que la ausencia de la letra en la dirección fue lo que provocó la incorrecta notificación; y si así hubiera sido, a ello contribuyó ella definitivamente, al no especificar con exactitud la dirección, por lo que no puede achacarse a la Administración Tributaria el error.

Pero no es menos cierto que, en cuanto a la práctica de las notificaciones, y como ya se ha expuesto profusamente, la jurisprudencia ha establecido una doctrina muy consolidada, a través de la conexión de los arts. 109 y 110.2 LGT con la legislación de procedimiento administrativo común (Disposición Adicional primera de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común -LRJAP-PAC-, que era la vigente, al tiempo de practicarse la notificación objeto de revisión-),

Efectivamente, la Ley 4/1999, de 13 de enero, añadió al párrafo segundo del apartado 2 del art. 59 LRJAP-PAC el siguiente texto: *«Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes».*

El legislador lo que pretende con esta previsión es que el destinatario del acto pueda tener conocimiento del mismo, pero es consciente que las personas no permanecen las 24 horas en su domicilio, razón por la cual se exige a la Administración que proceda a efectuar dos notificaciones. Ahora bien, cuando la Ley señala dos horas distintas para practicar la notificación, no se refiere a que si el primer día se ha notificado a las 9:00 horas, el segundo pueda notificarse a las 10:00 horas, ya que es posible que tampoco pueda encontrarse el interesado en el domicilio. Para dar cumplimiento al precepto, a su espíritu, si la primera notificación se ha intentado a las 9 horas, es decir, durante la mañana, la segunda debe

practicarse a una hora de la tarde. El término «*hora*» aquí no se refiere a 60 minutos, sino a «*momento o dimensión temporal*».

La famosa STS de 10 de noviembre de 2004 (dictada en recurso de casación en interés de ley) precisa el concepto de «*hora distinta*»:

«Esta Sala estima adecuada la doctrina de la sala de instancia, pues de un lado, tratándose cual se trata de interpretar una norma que regula el régimen de las notificaciones, su aplicación ha de tratar de posibilitar que se consiga el fin de la notificación, que esta llegue al interesado, y si un día no está en el domicilio en las primeras horas de la mañana se ha de posibilitar que la segunda notificación sea en franja horaria distinta, por ejemplo, al final de la mañana; y de otro, porque esa interpretación la exige en parte la norma, cuando dice, dentro de los tres días y en hora distinta, pues, si al legislador le hubiese dado igual el horario concreto, debía haberse limitado a decir que la segunda notificación se practicará en el día siguiente o en el otro, y no dice eso, sino que dice, dentro de los tres días en hora distinta, y hora distinta a los efectos de la notificación, no es 9,30 cuando la anterior se había realizado a las 10, aunque ciertamente las nueve y las diez sean horas distintas según el diccionario, pues ese horas distintas, se ha de entender a los efectos de la notificación, las que se practican en distintas franjas horarias, como pueden ser, mañana, tarde, primeras horas de la mañana o de la tarde».

Recordemos que este criterio jurisprudencial fue después recogido en el art. 42.2 de la actual Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: (...) «*En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación (...)*».

Pues bien, es un hecho indiscutido que las notificaciones se efectuaron los días 22 y 23 de diciembre de 2015, a las 9:39 y 10:44 horas, respectivamente, con resultado de «*no encontrándose persona alguna, considerándose, por tanto, ausente*», procediéndose a «*dejar aviso de personación en las dependencias mencionadas, por debajo de la puerta de la vivienda*» según se señala en escrito firmado el 28 de diciembre de 2015 por el agente notificador.

La fórmula empleada, que repite la notificación en el mismo tramo horario, por los criterios expuestos, no da cumplimiento a las previsiones legales y jurisprudenciales.

2. Por otra parte, ante la imposibilidad de notificar en el domicilio de la obligada tributaria, la Administración tributaria realizó un tercer intento en la calle (...), n.º 37 bajo, de Las Palmas de Gran Canaria, domicilio que consta, fue señalado a efectos

de notificaciones por el representante de la contribuyente, (...), en su escrito de alegaciones a la propuesta de 6 de agosto de 2015. En este tercer intento, el agente notificador deja constancia de que *«hay una asesoría y no se hace cargo porque no conoce al sujeto pasivo»*.

Esta forma de actuar, se compadece con lo previsto en el art. 110.1 LGT que dispone que: *«En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro»*.

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).

Ahora bien, dicha notificación, que resultó nuevamente infructuosa, no se realizó de forma correcta, pues el art. 46.1 LGT dispone que: *«Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario»*. De modo que la notificación debió haber sido dirigida a nombre del representante, (...), y no de (...). El error en el destinatario resultó determinante para que la notificación no alcanzara su fin.

3. Por último, analizado el expediente en vía ejecutiva que este Consejo Consultivo ha interesado para un mejor conocimiento del asunto, resulta que idéntico defecto de notificación se aprecia en la notificación de la vía de apremio. Así, consta en el expediente un aviso de recibo de la oficina de Correos proveniente de la Agencia Tributaria Canaria, nominado: *«Notificación PA»* al que se acompaña la Providencia de apremio.

Pues bien, dicho aviso de recibo fue notificado a (...) en la calle (...) los días 3 de agosto de 2016 a las 9:15 horas y 4 de agosto de 2016 a las 11:00 con aviso de llegada en el buzón y constancia de no retirado. Posteriormente se procedió al

anuncio de citación por comparecencia en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria. Se incumple, pues el requisito de acudir al domicilio a distintas franjas horarias.

A partir de ese momento, y según consta en el expediente, se efectuó la primera diligencia de embargo, lo que dio lugar a que se personara la hija de la reclamante en las dependencias de la Administración Tributaria en calidad de representante de ésta.

El art. 167.3 LGT, prevé, entre los motivos tasados que se pueden oponer contra la Providencia de apremio: *c) Falta de notificación de la liquidación*. De haberle sido notificada correctamente a la interesada dicha Providencia de apremio, pudo haberse defendido alegando error en la notificación. La imposibilidad de acceder a dicho recurso por errores en la notificación de la providencia de apremio, le abre a la reclamante la vía de la revisión de oficio, por muy riguroso que se considere este procedimiento.

4. 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*.

En resumidas cuentas, la notificación ausente o defectuosa, es causa de nulidad del acto o resolución que se notifica, pues afecta al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (prevista tanto en la LGT como en la LPACAP), y pese a que la obligada tributaria no haya cumplido con su deber de notificar el domicilio fiscal con concreción, sobre la Administración Tributaria recae el deber de cumplir con los requisitos exigidos legal y jurisprudencialmente para considerar correctos los intentos de notificación y evitar así la notificación edictal, que es subsidiaria o residual. La falta de esta diligencia provoca la nulidad del acto administrativo, especialmente en procedimientos gravosos, como el que aquí se ventila.

C O N C L U S I Ó N

Se considera, por las razones expuestas en el Fundamento VI, que la Propuesta de Orden de sentido desestimatorio no es conforme a Derecho, y que procede la declaración de nulidad planteada.