



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 188 / 2022

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 12 de mayo de 2022.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), de las Resoluciones de 5 de junio de 2019 y 5 de julio de 2019, en las que es declarado responsable subsidiario, por importe de 24.953,87 y 4.536 euros, respectivamente, de la entidad (...)* (EXP. 145/2022 RO)*.

FUNDAMENTOS

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 actos nulos de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), iniciado a instancia de(...), al objeto de declarar la nulidad de pleno derecho de las resoluciones de derivación de responsabilidad subsidiaria dictadas con fecha 5 de junio de 2019 y 5 de julio de 2019 (n.º de documento 02RCES2018000096204401, exp. de responsabilidad n.º 20180000959734 y n.º de documento 02RCES2018000096204401, expediente de responsabilidad n.º 20180000962044) en la que el mismo es declarado responsable subsidiario de conformidad con lo previsto en el art. 43.1.a) y b) LGT, por importe de veinticuatro mil novecientos cincuenta y tres euros con ochenta y siete céntimos (24.953,87 euros) y de cuatro mil quinientos treinta y seis euros (4.536 euros), respectivamente, de la entidad (...), con NIF (...) (entidad declarada fallida), por ser administrador de la misma.

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde al Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias; su carácter

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

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 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.

Además, según el art. 217.4 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 el régimen 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, será 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 Recaudación.

5. El procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 19 de enero de 2021, y conforme al art. 217.6 LGT la resolución definitiva debe dictarse antes del transcurso del plazo de un año, plazo ya agotado.

De no resolverse en ese plazo la solicitud habría que entenderla desestimada por silencio administrativo conforme al art. 217.6.b) LGT.

No obstante lo anterior, y sin perjuicio de los efectos administrativos y en su caso económicos que ello pueda comportar, sobre la Administración sigue pesando el deber de resolver expresamente (art. 21.1 y 6 LPACAP).

II

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

« (...) El fundamento de la presente petición se encuentra en el artículo 47 a) y e) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, -artículos 217.1 a) y e) de la LGT-, toda vez que el acto es nulo en ambos expedientes al haber lesionado los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional en relación al derecho a la tutela judicial efectiva vulnerado por el ius puniendi de la administración sin posibilidad de defensa; y por haber sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, por cuanto no se ha notificado el inicio del procedimiento al interesado, sospechando errores en expediente de deudas principal ab initio que incluso no permitirían la apertura de expediente de derivación de responsabilidad.

Primero.- El dicente es conocedor de los expedientes de derivación de responsabilidad subsidiaria tras recibir embargos en cuenta corriente de su titularidad (formalizados con fecha 21 de diciembre de 2020). Se anexa a efectos acreditativos justificantes bancarios.

En ningún momento anterior fue notificado de Inicio de expediente, Trámite de Audiencia o Resolución Provisional y Definitiva, en su caso; dictándose orden de embargo y conclusión de la vía administrativa prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, vulnerando así su derecho a la tutela judicial efectiva habiéndose lesionado los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Segundo.- Tras solicitar cita previa en la Administración a la que me dirijo, cuestionando la procedencia de los embargos preventivos en cuenta, me informan que las cuantías embargadas son una pequeña cantidad proveniente de los expedientes 20180000959734 y 20180000962044 sobre Resolución del Procedimiento de Declaración de Responsabilidad Tributaria ex art. 43.1.a) LGT.

En dicha cita presencial se me entrega una Carta de Pago por la totalidad de la deuda, que se me insta a pagar, arrojando un total de 35.148,96€, según desglose:

(...)

En aras de levantar embargo mientras se tramita la presente solicitud de revisión por actos nulos, y sin que en ningún sentido confirme ni acepte la deuda que de manera injusta y contraria a derecho se me intenta derivar; solicito carta de pago parcial y aplazamiento sin aportación de garantías.

Tercero.- El domicilio que se fija asimismo a efecto de notificaciones, es el situado en domicilio en Arona, (...).

Esta propiedad, como es sobradamente conocido por la Administración a la que me dirijo, fue adquirida el 11 de octubre de 2017. En esta dirección no he sido notificado.

Incluso, se podría haber efectuado la notificación en segunda residencia, tal y como consta en el Ayuntamiento de Adeje -(...)-. No obstante, en esta dirección tampoco he sido notificado.

La Administración a la que me dirijo no ha actuado con la Diligencia debida prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, apuntalando una derivación subsidiaria por deuda arbitrariamente y de manera contraria a derecho.

Cuarto.- (...)

Esta causa ha sido objeto de interpretación muy restrictiva en el sentido de exigir que el vicio procedimental no sea subsanable y que haya producido efectiva indefensión al interesado.

“Los procedimientos que carezcan de la oportuna notificación de inicio deben considerarse no iniciados e inexistentes. No siendo posible dictar liquidación alguna en el seno de un procedimiento que no existe. Las liquidaciones que pudieran dictarse en esa

situación deben declararse nulas de pleno derecho por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido". (TEAC N.º 2154/2011 de 14/03/2013). (...) ».

2. Por todo lo expuesto,(...), interesado en el procedimiento, considera que los actos de derivación de responsabilidad subsidiaria hacia su persona, y por consiguiente, las providencias de apremio dictadas por la Agencia Tributaria Canaria en los dos procedimientos, incurren en la causa de nulidad establecida en el art. 217.1.a) y e) LGT y la fundamenta en la ausencia de notificación de los actos de derivación de responsabilidad que han supuesto la vulneración de su derecho de defensa, alegando desconocimiento de lo actuado hasta el embargo de su cuenta corriente, lo cual tiene lugar el 21 de diciembre de 2020.

III

1. En lo que se refiere a los antecedentes del procedimiento de nulidad de pleno derecho, podemos señalar lo siguiente:

1.1. Con fecha 19 de diciembre de 2018, se acuerda por la Dependencia de Investigación Patrimonial el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria con el n.º de expediente 20180000959734, mediante notificación de propuesta de resolución y trámite de alegaciones, por el que se declara a (...), en su condición de administrador social de la mercantil (...), responsable subsidiario del pago de las deudas de dicha entidad, una vez declarada fallida ésta, al ignorarse la existencia en el patrimonio de la entidad deudora de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro de la totalidad de la deuda.

Tras dos intentos infructuosos de notificación por correo al interesado de la citada propuesta, realizados los días 20 y 21 de febrero de 2019 en el domicilio fiscal del interesado sito en (...), Adeje, con resultado «ausente», se procede a notificar de acuerdo al procedimiento establecido en el art. 112 LGT, mediante inserción del anuncio de citación para notificación por comparecencia en el BOE n.º 2019/086 y fecha 10 de abril de 2019, resultando notificado el interesado por el citado procedimiento el 26 de abril de 2019. No consta la presentación de alegaciones en el citado trámite.

1.2. Con fecha 5 de junio de 2019, la Dependencia de Investigación Patrimonial dicta resolución por la que se procede a declarar en el expediente de responsabilidad n.º 20180000959734, a (...) responsable subsidiario de la entidad (...), en virtud de lo

establecido en el art. 43.1.b) LGT, ascendiendo el importe de la responsabilidad a 24.953,87 euros.

Tras tres intentos fallidos de notificación al interesado de la citada resolución en el que consta como su domicilio fiscal (...), los días 19, 21 y 29 de junio de 2019, con resultado «ausente», se procede a notificar de acuerdo al procedimiento establecido en el art. 112 LGT mediante inserción del anuncio de citación para notificación por comparecencia en el BOE n.º 2019/249 y fecha 16 de octubre de 2019, resultando notificado el interesado por el citado procedimiento el 1 de noviembre de 2019.

No consta la presentación de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la citada resolución.

1.3. Con fecha 19 de febrero de 2019, se dicta por la Dependencia de Investigación Patrimonial acuerdo de inicio y trámite de alegaciones del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria con n.º de expediente 20180000962044 por el que se declara a(...) responsable subsidiario del pago de las deudas de la entidad (...).

Tras dos intentos infructuosos de notificación el 25 y 26 de marzo de 2019 en el domicilio fiscal del obligado tributario sito en (...), Adeje, con resultado «ausente», se procede a notificar de acuerdo con el procedimiento regulado en el art. 112 LGT mediante inserción del anuncio de citación para notificación por comparecencia en el BOE n.º 2019/110 y fecha 8 de mayo de 2019, resultando notificado el interesado por el citado procedimiento el 24 de mayo de 2019. No consta la presentación de alegaciones.

1.4. Con fecha 5 de julio de 2019, se dicta por la Dependencia de Investigación Patrimonial resolución en el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria con n.º de expediente 20180000962044 (n.º documento 02RCES2018000096204401) por la que (...) es declarado responsable subsidiario, en su calidad de administrador, de la mercantil (...), en virtud de lo establecido en el art 43.1.a) LGT, ascendiendo el importe de la responsabilidad a 4.536 euros.

1.5. Tras dos intentos infructuosos de notificación en el domicilio fiscal del interesado sito en (...), Adeje, los días 19 y 22 de julio, con resultado «ausente», se procede a notificar mediante el procedimiento establecido en el art. 112 LGT, mediante inserción de anuncio de notificación por comparecencia en el BOE n.º 2019/200 y fecha 21 de agosto de 2019, resultando notificado el interesado por el citado procedimiento el día 6 de septiembre de 2019.

No consta la presentación de recurso de reposición o reclamación económica administrativa contra la citada resolución.

2. En cuanto a la tramitación del presente procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho, se han realizado las siguientes actuaciones:

2.1. Con fecha 19 de enero de 2021, (...), presenta escrito instando la nulidad de pleno derecho, al amparo de lo previsto en el art. 217 a) y e) de la LGT, de la resolución de derivación de responsabilidad subsidiaria dictada el 5 de junio de 2019 (n.º documento 02RCES2018000095973402 y expediente 20180000959734) y de la resolución de responsabilidad subsidiaria dictada con fecha 5 de julio de 2019 (n.º documento 02RCES2018000096204401, expediente n.º 20180000962044) en la que es declarado responsable subsidiario de conformidad con lo previsto en el art. 43.1 a) y b) LGT por importe de 24.953,87 y 4.536 euros de la entidad (...).

2.2. Con fecha 11 de febrero de 2021 se emite informe por la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación de la Agencia Tributaria Canaria.

2.3. El 8 de noviembre de 2021 se concede trámite de audiencia al interesado según lo dispuesto en el art. 217.4 LGT y 5.3 del Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA en lo sucesivo), sin que conste la presentación de alegaciones. Se notifica tanto en (...), figurando con la indicación de dirección incorrecta en la certificación de Correos; como en la (...), Adeje (dos intentos en distinta franja horaria), sin resultado en ambos casos y se publica anuncio de citación para notificación por comparecencia en el BOE n.º 2021/305, de 22 de diciembre de 2021.

2.4. Finalmente, con fecha 4 de abril de 2022, se formula Propuesta de Resolución por el Sr. Subdirector de Recaudación, con la conformidad de la Sra. Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se desestima la declaración de nulidad de pleno derecho instada por (...).

IV

1. La Propuesta de Orden resolutoria desestima el procedimiento de nulidad de pleno derecho, puesto que el órgano instructor considera que no concurre la causa establecida en el art. 217.1.a) y e) LGT, por haberse notificado al administrador de la entidad (...) los actos de derivación de responsabilidad en su domicilio fiscal,

conforme a los art. 109-112 LGT y 114.1 párrafo tercero del RD 1065/2007, de 27 de julio.

El interesado manifiesta que no tiene constancia de los procedimientos de responsabilidad tributaria hasta que se produce el embargo de su cuenta corriente, lo que le ha impedido ejercer su derecho de defensa.

La Administración Tributaria señala, no obstante, que el domicilio fiscal situado en (...), Adeje, es el que aparece en la base de datos MAGIN, así como en la base de datos Nacional de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (BDN). Que además ese domicilio es el que declara como sujeto pasivo en el modelo 600 con n.º de justificante 6000293793882, de fecha 8 de febrero de 2018, con ocasión de la compraventa de un inmueble y el que figura en el modelo 620, con fecha de presentación 1 de junio de 2018, y n.º de justificante 6200227109921, con ocasión de la compraventa de un vehículo usado. Resulta llamativo que el interesado alegue que su domicilio a efectos de notificaciones es el situado en el inmueble sito en (...), adquirido el 11 de octubre de 2017 y, sin embargo, en los años posteriores a esa adquisición fije como domicilio el situado en (...) de Adeje. Que los distintos actos se han notificado en el domicilio fiscal, realizando varios intentos de notificación en distinta franja horaria con resultado infructuoso y posterior notificación de citación por comparecencia en el BOE.

Asimismo, y de conformidad con el art. 17.2 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, las personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales o Retenedores, deberán comunicar el cambio de domicilio fiscal en el plazo de tres meses desde que se produzca, mediante el modelo de declaración correspondiente, sin que conste que el interesado haya comunicado un cambio de domicilio fiscal.

Señala la Propuesta de Resolución, en consecuencia, que no se puede admitir la alegación de defecto en las notificaciones, ni situación real de indefensión, pues las notificaciones se practicaron en el lugar que previamente el interesado había comunicado a la Administración.

2. 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 sólo 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 293/2021, de 24 de mayo; 332/2021, de 14 de junio; 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.

3. A su vez, el Dictamen 41/2019, con cita de la STS de 28 de junio de 2012 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”.

(...)

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.

(...)

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), (...) ».

4. 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.

El art. 42 LPACAP, añade al párrafo segundo del apartado 2 del art. 59 LRJAP-PAC el siguiente texto:

«2. Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de catorce años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie se hiciera 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. 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. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44».

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 veinticuatro 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, de acuerdo con el nuevo texto legal, 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*».

Por otra parte, el art. 110 LGT dispone que:

«1. 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.

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

Sobre la práctica de las notificaciones, la 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».

Valorando las circunstancias del caso concreto podemos concluir que las distintas notificaciones se efectuaron en distinta franja horaria, lo que da cumplimiento a los criterios jurisprudenciales. En este concreto asunto, 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, cuando el interesado ha colaborado en la producción de la misma.

5. 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 este caso, la Administración Tributaria ha practicado las notificaciones en el domicilio fiscal del obligado subsidiario, sin que resulte probado por el contribuyente que la Administración haya incurrido en error al notificar. El obligado tributario no ha comunicado a la Administración Tributaria un cambio de domicilio fiscal para la práctica de las notificaciones y, además, ésta ha practicado las notificaciones en el lugar que el responsable tributario había señalado en otras declaraciones tributarias anteriores. En todo caso, el domicilio señalado en el presente procedimiento de revisión, donde el interesado alega que no se le ha notificado, y que coincide con el indicado en la escritura de compraventa de la vivienda de 2017, ha resultado también como una dirección incorrecta, por lo que de haberse intentado en ese domicilio en los procedimientos de derivación de responsabilidad subsidiaria, se habría llegado a la misma imposibilidad de notificación personal. En cuanto a la notificación en la segunda residencia (...), dicha dirección no constaba en la Agencia Tributaria Canaria (ATC) ni en el expediente, que, además, consultó en la base de datos nacional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), buscando otro domicilio donde notificar personalmente, no constando otro distinto del que ya tenía la ATC, por lo que la misma ha actuado con la suficiente diligencia antes de acudir a las notificaciones por comparecencia publicadas en el BOE.

6. No ha quedado probado por el solicitante de la nulidad que las notificaciones practicadas en este asunto hayan lesionado derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional, o hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para su producción. En consecuencia, no concurriendo las causas de nulidad alegadas no procede la revisión de oficio instada.

CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución por la que se desestima la nulidad de las resoluciones de derivación de responsabilidad subsidiaria dictadas, en las que es declarado responsable subsidiario (...) como administrador de la entidad (...) (entidad declarada fallida), resulta conforme a Derecho.