



Consejo Consultivo de Canarias

## DICTAMEN 313/2022

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 27 de julio 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 la entidad mercantil (...), de la Resolución de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación de la Agencia Tributaria Canaria, N.º 02RCES2018000028480401, de 22 de mayo de 2018, expediente 20180000284804, declarando a la citada entidad, responsable solidaria, por importe de diecinueve mil ochocientos euros (19.800,00 €), como incumplidora de la orden de embargo contenida en la diligencia de embargo de créditos número 01-2013/01207-041, por la que se declaran embargados los derechos de créditos reconocidos a favor de la deudora (...)* (EXP. 253/2022 RO)\*.

## FUNDAMENTOS

### I

1. Por el Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos se solicita Dictamen preceptivo de este Consejo Consultivo en relación con la Propuesta de Resolución del procedimiento de nulidad de pleno derecho instada por la representación de la entidad (...), de la Resolución de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación de la Agencia Tributaria Canaria, n.º 02RCES2018000028480401, de 22 de mayo de 2018, expediente 20180000284804.

2. La legitimación del Sr. Consejero para solicitar el Dictamen, la competencia de este Consejo Consultivo para emitirlo y su preceptividad, 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

---

\* Ponente: Sr. Belda Quintana.

(LCCC), en relación, el primer precepto, con el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), siendo de aplicación supletoria la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), conforme a lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera, apartado 2, a), de esta última ley.

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.

Asimismo, en cuanto al procedimiento, resultan de aplicación lo dispuesto en los arts. 4 a 6 del Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA).

3. La competencia para dictar la Resolución en este expediente corresponde al Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre (en adelante, EATC), 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»*.

4. Ha transcurrido el plazo máximo para notificar resolución expresa de un año desde que se presentó la solicitud por el interesado. Al ser un procedimiento iniciado a instancia de parte, el transcurso del plazo sin dictar resolución no producirá la caducidad del procedimiento, sino que únicamente se puede entender la desestimación por silencio administrativo de la solicitud (art. 217.6 LGT).

No obstante lo anterior, aun transcurrido el plazo, 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).

5. No se aprecia la existencia de deficiencias formales que, por producir indefensión al interesado, obsten un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada.

## II

1. En cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, son los siguientes:

- Con fecha 31 de mayo de 2016 se dicta por la Administración de Recaudación de Las Palmas diligencia de embargo de créditos n.º 01-2013/01207-041, por la que se declaran embargados los derechos de créditos reconocidos a favor de la deudora (...) con NIF (...), hasta cubrir la cantidad de 27.922,15 euros.

Dicha diligencia fue notificada a la entidad (...) con fecha 12 de junio de 2016, con la advertencia expresa que el incumplimiento de la orden de embargo podría dar lugar a la exigibilidad en su caso, de la responsabilidad solidaria de esa entidad en el pago de la deuda hasta el límite del valor de los bienes o derechos que se hubiesen podido embargar o enajenar, sin perjuicio además de que dicha actuación podría ser entendida como resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria, a efectos de iniciar el oportuno procedimiento sancionador.

No consta realizado ningún ingreso por parte de (...), a la Administración Tributaria en cumplimiento de la mencionada orden de embargo.

- Con fecha 7 de marzo de 2018 se dicta por el Jefe de la Dependencia de investigación patrimonial y procedimientos especiales de recaudación, propuesta de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria en base a lo previsto en el art. 42.2.b) de la LGT, contra la entidad «(...), NIF (...), basándose en los datos obrantes en las bases de datos de la Agencia Tributaria Canaria, al presentar (...)» en los modelos 415 de los ejercicios 2016 y 2017 como compras, a la deudora con la Administración Tributaria Canaria (...), por importe de 13.200 euros en cada uno de los ejercicios.

Las obligaciones de la deudora principal, (...), incluidas en la diligencia de embargo, no fueron objeto de ingreso por parte de (...), a pesar de habersele requerido, incumpliendo así con la obligación derivada de la diligencia de embargo citada, la cual a pesar de estar obligada a retener e ingresar en la Administración del Tesoro Canario las cantidades adeudadas por (...), le realizó pagos como se desprende de lo declarado en el modelo 415 de relaciones con terceros.

- Con fecha 19 de marzo de 2018 se notifica a (...), a través del sistema de dirección electrónica habilitada, propuesta de resolución y trámite de alegaciones en

relación al inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria de acuerdo a lo establecido en el art. 42.2.b) de la LGT en la que se le concedía un plazo de 15 días para presentar alegaciones y los documentos que estimase pertinentes para la defensa de sus derechos e intereses legítimos, poniendo a su disposición el expediente administrativo. Dentro del plazo establecido para ello no consta se hayan presentado alegaciones.

- Con fecha 22 de mayo de 2018 se dicta por el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación, Resolución 02RCES2018000028480401, declarando a la entidad (...), responsable solidario en base a lo previsto en el art. 42.2, apartado b) de la LGT, a cuyo tenor: *« (...) serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente , y en su caso del de las sanciones tributarias, incluidos los recargos y el interés de demora del periodo ejecutivo , cuando procedan , hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria , las siguientes personas o entidades:*

*b) las que por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo».*

Dicha responsabilidad alcanzó el importe de diecinueve mil ochocientos euros (19.800,00 €), como incumplidora de la orden de embargo contenida en la diligencia de embargo de créditos número 01-2013/01207-041 presentada a esa entidad el 12 de junio de 2016, por el período comprendido entre la fecha de la recepción de la diligencia y el 31 de diciembre de 2017, impidiendo o frustrando con su conducta la acción recaudatoria de la Administración Tributaria Canaria.

- Con fecha 2 de diciembre de 2020 se emite por la Subdirectora de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria Canaria, certificación a petición de la entidad (...), para la obtención de ayudas o subvenciones de las administraciones públicas, siendo este de carácter negativo al tener deudas de naturaleza tributaria en periodo ejecutivo con la Comunidad Autónoma de Canarias.

2. En cuanto a los trámites seguidos en el presente procedimiento de revisión de oficio, cabe destacar los siguientes:

- Con fecha 20 de enero de 2021, registro RGN2 2495/2021 se interpone por (...), en representación de (...) ante la Agencia Tributaria Canaria una vez obtenido conocimiento de certificación negativa de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias con la Comunidad Autónoma Canaria, recurso que califica como extraordinario de revisión, contra la resolución 02RCES2018000028480401 de la

Dependencia de Investigación Patrimonial de la Agencia Tributaria Canaria, declarando a la entidad (...), responsable solidario en base a lo previsto en el art. 42.2, apartado b) de la LGT.

- En relación al escrito presentado la representación de la entidad (...), el 20 de enero de 2021 -registrado electrónicamente con núm. General: 69035/2021; RGN2/2495/2021- por el que formula recurso extraordinario de revisión, al amparo de lo dispuesto en el art. 125 de la LPACAP, contra la resolución de derivación de responsabilidad solidaria dictada con fecha 22 de mayo de 2018 (número documento 02RCES2018000028480401), dimanante del expediente 20180000284804 en la que es declarada responsable solidaria de conformidad con lo previsto en el art. 42.2.b) de la LGT, por importe de diecinueve mil ochocientos euros (19.800,00 €), como incumplidora de la orden de embargo contenida en la diligencia de embargo de créditos número 01-2013/01207-041, presentada a esa entidad el 12 de junio de 2016, por el período comprendido entre la fecha de la recepción de la diligencia y el 31 de diciembre de 2017, dada la imprecisión del escrito interpuesto en relación con la exigencia de la pretensión del interesado que preceptúa el art. 2.1.c) del RGRVA y, en orden a tramitar con las garantías necesarias la impugnación a la que refería en su escrito, se le requirió a los efectos de poder operar en base al respeto a los principios de buena fe y confianza legítima exigidos a toda Administración Pública y en orden a tramitar con las garantías necesarias la impugnación instada por la parte recurrente, para que en el plazo de DIEZ DÍAS hábiles establecido en el art. 2.2 del RGRVA, en su apartado segundo, ratificara si lo que pretendía era acogerse al citado procedimiento del recurso extraordinario de revisión a tramitar según lo preceptuado en el art. 244 de la LGT o en su caso alguno de los procedimientos tributarios enumerados en el art. 216 de la citada LGT y desarrollados en los siguientes artículos del mismo cuerpo legal y en el Título II del RGRVA), manifestando cuál de las causas concretas señaladas en el procedimiento elegido consideraba vulnerada, fundamentalmente porque en algunos de tales procedimientos -como el de revisión de actos nulos de pleno derecho- la jurisprudencia tiene reconocido que sólo procede examinar la concurrencia de las causas invocadas sin posibilidad de acudir a razones distintas.

- Con fecha 10 de marzo de 2021, la representación de la entidad (...) manifiesta que habiendo recibido notificación donde se le requiere a efectos de calificar el recurso extraordinario de revisión interpuesto el pasado 20/01/2021, con fundamento en lo expuesto entiende que « (...) el mentado recurso se encuadraría

dentro del artículo 216 y 217 de la LGT», señalando específicamente « (...) los artículos 216 y 217.1.a) y e) de la LGT».

- Con fecha 9 de abril de 2021 se concedió trámite de audiencia a la parte interesada en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones electrónicas, poniendo de manifiesto el expediente administrativo en las dependencias del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria Canaria, disponiendo de un plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, según lo dispuesto en el art. 217.4 de la LGT y 5.3 del RGRVA, teniéndose por efectuado el trámite de notificación el 20 de abril de 2021, sin presentar alegaciones.

- Por último, la Propuesta de Resolución, de 7 de junio de 2022, entiende que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho de la resolución de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación n.º 02RCES2018000028480401 de 22 de mayo de 2018, instada por la representación de la entidad (...), al no incurrir en las causas del art. 217.1 a) y e) de la LGT.

### III

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 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

2. En el presente asunto se esgrimen dos causas, la prevista en el art. 217.1, a) [como la prevista en el art. 47.1.a) LPACAP], que se vincula con el derecho fundamental reconocido por el art. 24.1 CE, el mandato constitucional de no indefensión, y la prevista en el art. 217.1.e) LGT [como la prevista en el art. 47.1.e)

LPACAP], esto es, que el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Por lo que respecta al mandato constitucional de no indefensión, que se dirige específicamente hacia el Poder Judicial, por analogía, se aplica también a la Administración, aunque ya en estos casos en el ejercicio de las potestades anteriormente sancionadoras, por lo que existe una identidad de razón en el régimen jurídico que les es de aplicación, como tiene declarado de modo reiterado el Tribunal Constitucional prácticamente desde sus primeras resoluciones.

Como afirmábamos en el Dictamen 450/2019, de 5 de diciembre, ello no es, en modo alguno, óbice para afirmar la necesaria observancia y el obligado respeto de los derechos de defensa en todo procedimiento administrativo; incluso, cabe señalar, más allá de las prescripciones legales aplicables en cada caso, en tanto que, como principio general del Derecho, la proscripción de la indefensión es un mandato general que vincula sin excepción a todos los Poderes Públicos.

3. En cuanto a la otra causa de nulidad, esto es, que el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello (art. 217.1.e LGT), desde el Dictamen 402/2013, de 15 de noviembre, venimos afirmando que la apreciación de la citada causa de nulidad, conforme reiterada jurisprudencia, implica que no basta con que se haya incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, por esencial y trascendental que sea, sino que es absolutamente necesario que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, de tal forma que se produce una clara, manifiesta y ostensible omisión de dicho procedimiento, con ausencia de trámites sustanciales (SSTS de 4 de enero de 1983, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 22 de marzo de 1994, 15 de octubre de 1998, 17 de marzo de 2000, 26 de marzo de 2001, entre otras).

Añadiendo que *«para declarar la nulidad en la omisión del procedimiento legalmente establecido han de concurrir los siguientes requisitos, como sostiene la Sentencia de 15 de octubre de 1997, de esta Sala y jurisprudencia precedente (desde la Sentencia de 21 de marzo de 1988), que dicha infracción ha de ser clara, manifiesta y ostensible, lo que supone que dentro del supuesto legal de nulidad se comprendan los casos de ausencia total del trámite o de seguir un procedimiento distinto (...)»* (véase, por todas, la STS de 15 de marzo de 2005).

Por su parte, en nuestro Dictamen 274/2014, de 22 de julio, hemos manifestado que « (...) los defectos formales necesarios para aplicar la nulidad ex art. 62.1.e) LRJAP-PAC deben ser de tal magnitud que pueda entenderse que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento, no bastando con la omisión de alguno de sus trámites y resultando necesario ponderar en cada caso la esencialidad del trámite o trámites omitidos y las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido. De tal forma que la omisión de requisitos formales, incluso del esencial representado por el trámite de audiencia, sólo producirá el radical efecto de anular las actuaciones cuando haya ocasionado la efectiva indefensión del interesado». Doctrina que sigue siendo aplicable con la vigencia de la LPACAP.

4. En el presente caso, nos encontramos ante una denuncia de incorrecta notificación de la Resolución de declaración de responsabilidad solidaria, emitido por la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación n.º 02RCES2018000028480401, de 22 de mayo de 2018, dictada en el expediente 20180000284804.

La interesada en su solicitud de revisión manifiesta que no se le notificó correctamente la comunicación de la inclusión en la DEH (dirección electrónica habilitada), puesto que dicha notificación se practicó en la Calle (...) (domicilio fiscal del responsable) en vez del (...), que es el domicilio que había notificado el 26 de noviembre de 2015 en la declaración censal (modelo 036) ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), esto es, con anterioridad a cualquiera de las notificaciones que aquí interesan.

Esa deficiente notificación de su inclusión en el DEH en 2016 se extiende también a la Diligencia de embargo en 2016 y a la Resolución de responsable solidario en 2018, objeto de este procedimiento de revisión, también notificadas en la C/ (...) durante 2016 y 2018, respectivamente.

Por su parte, la Administración señala que practicó las distintas notificaciones en el domicilio que le constaba como el fiscal, que es el que obliga la legislación vigente, y que el interesado manifestó que ese segundo domicilio era el social, no el fiscal.

5. En lo que se refiere al modo de efectuar las notificaciones en los procedimientos administrativos como el que nos ocupa, se ha de tener en cuenta que en el art. 110 LGT, se establece que:

*«Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.*

*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».*

Y en el art. 112 LGT se establece que:

*«Artículo 112. Notificación por comparecencia.*

*1. Cuando no sea 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, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.*

*En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado".*

*La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.*

*2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.*

*En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.*

*3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No*

*obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección».*

Asimismo, este Consejo Consultivo, en el Dictamen 77/2021, de 25 de febrero, al igual que en los Dictámenes 8/2021, de 15 de enero, 93/2021, de 4 de marzo, 188/2022, de 12 de mayo, y 291/2022, de 14 de julio, entre otros muchos, ha señalado en relación con las notificaciones tributarias, siguiendo al Dictamen 41/2019, de 7 de febrero -que cita las SSTs de 28 de junio de 2012, 2 de junio de 2011 y 26 de mayo de 2011, que compendian la doctrina general sobre notificaciones de los actos tributarios-, lo siguiente:

*«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 -inevitadamente 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), (...).

Sentados los criterios expuestos, concluía en congruencia con ellos este Organismo con ocasión del DCC 201/2017 antes mencionado:

“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 se examina 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 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 resulta ser plenamente aplicable al presente caso y determina que, teniendo en cuenta los hechos probados, esto es, que la Administración conocía o podía conocer con facilidad otro domicilio del interesado en 2016 [(...), que es el que consta en la declaración censal -modelo 036- presentada en noviembre de 2015] en el que practicar las notificaciones, acudiendo a la base de datos de la AEAT o solicitando colaboración de la misma -como, por otra parte, se ha podido constatar por este Consejo en casos similares (Dictamen 188/2022, de 12 de mayo, entre otros)-, concurren las causas de nulidad alegadas por el interesado [art. 217.1 a) y e) LGT], pues las notificaciones no se hicieron conforme a Derecho, es decir, en todos los domicilios conocidos de la interesada antes de acudir a la edictal, por lo que se frustró la finalidad perseguida, que la interesada tuviera conocimiento tanto de la orden de embargo, como de la subsiguiente declaración de responsable solidario por incumplimiento de dicha orden, lo que le provocó indefensión y es un elemento esencial que es asimilable a la falta total y absoluta de procedimiento.

En otras palabras, la Administración tributaria no ha actuado con la diligencia exigible antes de acudir a la notificación edictal o por comparecencia, puesto que el art. 110.2 LGT no sólo se refiere al domicilio fiscal -como se señala en la Propuesta de Resolución-, sino también al del lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin (al de la notificación).

Por lo tanto, teniendo en cuenta todo lo anteriormente expuesto, cabe afirmar que a la interesada con tales notificaciones deficientes se le impidió conocer el contenido de los actos, tanto de la orden de embargo, como de la declaración de responsable, haciendo imposible que formulara las alegaciones que estimara oportunas durante su tramitación y que la impugnara mediante los medios legalmente establecidos para ello.

## CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución sometida a la consideración de este Consejo Consultivo, que entiende que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho de la resolución de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales de Recaudación n.º 02RCES2018000028480401 de 22 de mayo de 2018, instada por la representación de la entidad (...), no es conforme a Derecho, pues concurren las causas de nulidad previstas en el art. 217.1.a) y e), al no haberse intentado la notificación por parte de la Administración en todos los domicilios conocidos del interesado, tal como se razona en el Fundamento III.5.