Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 4 8 / 2 0 2 3

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 9 de febrero de 2023.

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 administrativo de revisión de oficio de declaración de nulidad de pleno derecho, instada por (...), de la liquidación provisional n.º 00005582672016011 resultante de la comprobación de valores expediente n.º 20160000558267 de la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife de 29 de junio de 2020 (EXP. 1/2023 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 de actos nulos de pleno derecho del art. 217 a), e) y f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), iniciado a solicitud de (...), al objeto de declarar la nulidad de la liquidación provisional de la comprobación de valores, expediente nº 20160000558267, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD) de la Administración Tributaria 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 LGT, de acuerdo con lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2.a), de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del

[*] **Ponente: Sr. Suay Rincón.**

Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

Además, como recuerda 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 LGT (art. 217 y siguientes) 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 (art. 160 y siguientes), y los art. 120 y 121 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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 contenido 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 ha acreditado en este caso 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: «*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 27 de octubre 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.

II

En cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, se exponen en la solicitud formulada por la interesada que, habiendo sido instruido expediente de comprobación de valores a resultas de la transmisión de propiedad formalizada en escritura pública con fecha 26 de mayo de 2016, lo cierto es que de dicho expediente y de su resultado solo tuvo conocimiento como consecuencia del embargo practicado en su cuenta bancaria por la suma de 1.211,63 euros; razón por la cual solicita la nulidad de la liquidación tributaria que le fue efectuada a resultas del antedicho expediente al amparo de lo prevenido por el art. 217 LGT. Concretamente alega al respecto que:

«I. La liquidación provisional derivada del expediente de comprobación de valores del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados número 20160000558267 derivado de la transmisión de fecha 26-05-2016 en virtud de escritura del notario (...), nunca fue notificado al contribuyente en el domicilio que figura en la escritura de compraventa antedicha es decir en el sito en la calle (...) San Miguel de Abona, que desde el domicilio que figura en escritura de fecha 26-05-2016 designado por los compradores.

II. El compareciente tomó conocimiento de este expediente de comprobación mediante comunicación de octubre de 2021 efectuada por la entidad (...), en la que le comunica el embargo de su cuenta bancaria domiciliada en la citada entidad por suma de 1.211,63 €, que se le dijeron motivados por la diligencia de embargo antes señalada».

III

En lo que se refiere a la tramitación del presente procedimiento de nulidad de pleno derecho, en efecto, cabe señalar lo siguiente:

1. Con fecha 26 de mayo de 2016 se formaliza escritura pública por los cónyuges (...) y (...) para la adquisición de una vivienda situada en la planta baja del conjunto residencial (...) en el término municipal San Miguel de Abona.

2. Con fecha 20 de junio de 2016 se presenta por (...) autoliquidación modelo 600, nº de justificante 6000383836002, en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, declarando como valor la cantidad de 36.225,00 euros e ingresando una cuota de 2.354,63 euros.

3. Dicha autoliquidación es objeto de un procedimiento de comprobación limitada por parte de la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, realizando actuaciones de comprobación de valores por el medio de comprobación previsto en el art. 57.1 g), asignando a la vivienda un valor total de 99.246,99 euros, siendo imputable a la recurrente la mitad de este importe por su régimen matrimonial, es decir 49.623,495 euros. Como resultado de este procedimiento de comprobación, con fecha 6 de noviembre de 2019 se dicta por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife la propuesta de liquidación nº 2857290 por importe de 980,56 euros.

4. Con fecha 28 de enero de 2020, se dio por notificada la propuesta de liquidación provisional por importe de 980,56 euros, mediante anuncio de citación para notificación por comparecencia en el BOE (nº de anuncio 2020/037) y en Sede (n.º de anuncio 2020/007), de 12 de febrero de 2020, y se abre un plazo de 15 días hábiles, para que, según lo dispuesto en los arts. 99.8, 105.1 y 134.3 LGT, pudiese efectuar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estimase pertinentes.

La notificación por comparecencia se realiza tras tres intentos infructuosos de notificación:

-Un primer intento en la dirección de (...), 38.639 San Miguel de Abona (Santa Cruz de Tenerife), y que se corresponde con el de la vivienda adquirida; figura en el acuse de recibo como *«dirección incorrecta»* el día 15/11/2019. –

-Un segundo y tercer intento en C/ (...), Adeje, que consta como domicilio fiscal en el histórico de domicilios de la contribuyente, según la información obrante en la Administración Tributaria, con resultado "*Ausente Reparto"*; tanto el segundo intento

del 23 de diciembre de 2019 a las 10:12h, como el tercero del 26 de diciembre de 2019 a las 18:12h. Además, en la diligencia del Servicio de Correos (diligencia de identificación 241912), con sello de 04/01/2020 se especifica que *«Se dejó Aviso»*, *«No retirado en oficina»*.

5. Con fecha 11 de septiembre de 2020 se notifica la liquidación provisional nº 00005582672016021 por importe de 980,56 euros, mediante anuncio de citación para notificación por comparecencia en el BOE (nº de anuncio 2020/229,) y en Sede (n.º de anuncio 2020/023), de 26/08/2020. De nuevo, la notificación por comparecencia se realiza tras tres intentos infructuosos de notificación:

- Un primer intento en la dirección de calle (...) (Santa Cruz de Tenerife), que, según la base de datos de la Administración Tributaria, era el domicilio fiscal en la fecha de la liquidación; en el acuse de recibo consta como *«dirección incorrecta»* el día 31/07/2020 a las 15:06h.

-Un segundo y tercer intento en la C/ (...), 38.639 San Miguel de Abona (Santa Cruz de Tenerife), con el siguiente resultado: el segundo intento del 14/08/2020 a las 10:10h, *«Ausente Reparto»*; el tercer intento del 17/08/2020 a las 15:14h, *«Devuelto a origen por desconocido»*.

6. No consta la presentación de recurso de reposición ni de la preceptiva reclamación económico-administrativa, de manera que la liquidación provisional devino firme con fecha 11 de octubre de 2020.

Una vez transcurrido el plazo de pago en periodo voluntario, se inicia el procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva con la emisión de la providencia de apremio nº 2021/0007857; constando ingresada la cantidad de 1.211,63 euros.

7. Con fecha 27 de octubre de 2021 se presenta por (...) escrito solicitando se tenga por formulado o instado recurso de nulidad o revisión y procedimiento de nulidad de actos nulos de pleno derecho contra la resolución y se declare en consecuencia la nulidad de la liquidación provisional de la comprobación de valores del expediente 20160000558267, número de liquidación 00005582672016011, a los efectos legales oportunos.

8. Se concede trámite de audiencia el cual fue notificado mediante entrega en oficina de correos el 27 de octubre de 2022 poniendo de manifiesto el expediente administrativo en las dependencias del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia

Tributaria Canaria. Con fecha 3 de noviembre de 2022 se presentan alegaciones reiterando los fundamentos esgrimidos en el recurso (sic) interpuesto.

9. Se formula Propuesta de Resolución por la Sra. Subdirectora de Gestión Tributaria, con la conformidad de la Ilma. Sra. Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se desestima la declaración de nulidad de pleno derecho instada por la interesada.

IV

1. La Propuesta de Orden resolutoria desestima la solicitud de nulidad de pleno derecho, puesto que el órgano instructor considera que no concurre la causa establecida en el art. 217.1. a) e) f) LGT.

Los argumentos de la Administración Tributaria para desestimar son los siguientes:

- La nulidad absoluta, radical o de pleno derecho constituye el grado máximo de invalidez de los actos administrativos que puede ser declarada en situaciones excepcionales que han de ser apreciadas con suma cautela y prudencia, sin que pueda ser objeto de interpretación extensiva, con el objetivo buscar un justo equilibrio entre el principio de seguridad jurídica, que postula el mantenimiento de derechos ya declarados, y el de legalidad, que exige depurar las infracciones del ordenamiento jurídico. En consecuencia, la revisión de oficio sólo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos.

- Manifiesta el recurrente que no se le notificó correctamente, ya que nunca le fue notificada la liquidación en el domicilio que figura en la escritura de compraventa de 26 de mayo de 2016. Se trata del domicilio de la calle (...), de San Miguel de Abona, que es el domicilio designado por los compradores y reflejado en la escritura. De hecho, la interesada manifiesta que tuvo conocimiento de este expediente de comprobación limitada debido a que su entidad bancaria le comunicó, en octubre de 2021, una diligencia de embargo por importe de 1.211,63 euros.

Sin embargo, la Administración Tributaria considera que a efectos de notificar tanto la propuesta de liquidación como la liquidación provisional que puso fin al procedimiento de comprobación se acudió a dicho domicilio.

En primer lugar, intentó notificarse la propuesta de liquidación el 15 de noviembre de 2019; y, en segundo lugar, intentó notificarse la liquidación los días 14

y 17 de agosto de 2020. Además, señala la Propuesta de Resolución que el domicilio que la señora (...) hizo constar en la autoliquidación (modelo 600) presentada el día 20 de junio de 2016 no se encuentra en el nº (...) de la calle (...), sino en el nº 1 de la misma calle (con tres manzanas de separación); y que, por otro lado, no se reflejó el número de piso o de puerta, a pesar de que en el mismo número de la calle se encuentran varias viviendas.

En la solicitud de revisión que ha presentado, (...) manifiesta que su domicilio está en la calle (...), y que, por tanto, la dirección del inmueble adquirido es calle (...), pero no puerta 53 sino piso 53.

Los intentos posteriores de notificación de dicha propuesta se hicieron en otro de los domicilios que constaban a la Administración, en particular, el de la calle (...).

Los otros domicilios en los que intentó notificarse la propuesta de liquidación y la liquidación provisional, el de la calle (...) y el de la calle (...), figuran en la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como domicilios de la interesada. De manera que han sido dos sino tres los intentos de notificación de cada uno de los actos administrativos anteriores.

En segundo lugar, afirma la señora (...) que ha de anularse la diligencia de embargo, por haberse iniciado en el seno de un procedimiento inexistente o caducado al no haberse notificado su finalización. Asimismo, con base en los arts. 104 y 66 a 68 LGT, se alega que el expediente ha caducado y la deuda tributaria está prescrita.

En este sentido, la Propuesta de Resolución señala que las fechas de los intentos de notificación en el domicilio de la calle (...) impiden hablar de caducidad del procedimiento o de prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Por un lado, el hecho imponible de la transmisión patrimonial onerosa se realizó el día 26 de mayo de 2016. Por otro lado, la propuesta de liquidación se dio por notificada el día 28 de febrero de 2020, dentro del plazo de prescripción del derecho de crédito de la Administración (art. 66 a) LGT]; y el primer intento de notificación de la liquidación provisional se hizo en la calle (...), el día 14 de agosto de 2020, esto es, dentro del plazo de seis meses en que ha de concluir el procedimiento de comprobación limitada (art. 104 LGT).

- El art. 217.1e) LGT se refiere a la nulidad de pleno derecho de los actos que se hayan dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente

establecido para ello. Dada la causa de indefensión alegada por la interesada, consistente en la notificación defectuosa de los actos de contenido tributario, no parece que estemos ante un procedimiento de nulidad de pleno derecho del art. 217 e) de la LGT. En suma, entienden que la falta de notificación de la propuesta de liquidación y de la liquidación provisional en el domicilio fiscal de la señora (...) no es imputable a una defectuosa actuación de 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 los efectos de dilucidar esta cuestión, conviene reproducir la doctrina sentada por este Consejo Consultivo de Canarias, entre otros, en el Dictamen 302/2018, de 29 de junio -con cita del Dictamen 236/2017, de 13 de julio-, recaído también en relación con la nulidad de determinados actos tributarios y en el que se condensa la doctrina constitucional en la materia:

«4. Según el Tribunal Constitucional "los actos de notificación cumplen una función relevante, ya que al dar noticia de la correspondiente resolución permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes" (STC 155/1989); por eso "este Tribunal ha destacado la exigencia de procurar el emplazamiento o citación personal de los interesados, siempre que sea factible, por lo que el emplazamiento edictal constituye un remedio último de carácter supletorio y excepcional, que requiere el agotamiento previo de las modalidades aptas para asegurar en el mayor grado posible la recepción de la notificación por el destinatario de la misma, a cuyo fin deben de extremarse las gestiones en averiguación del

paradero de sus destinatarios por los medios normales, de manera que la decisión de notificación mediante edictos debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o al menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación» (por todas, STC 158/2007, de 2 de julio, F. 2).

A mayor abundamiento, puntualiza el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22-11-2012 lo siguiente:

« (...) Como una constante jurisprudencia enseña, la notificación edictal o por anuncios es rigurosamente excepcional, en tanto que debilita las posibilidades materiales del destinatario del acto de conocer su contenido y reaccionar frente a él. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la línea de que la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser reputada como el último remedio, por lo que únicamente es compatible con el artículo 24 de la Constitución Española si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado. La aplicación de la Ley 30/1992 a las notificaciones tributarias, resulta procedente por mor de lo dispuesto en la Disposición Adicional Quinta de dicha ley, que autoriza someter supletoriamente la notificación de los actos administrativos tributarios a las normas previstas para la de los actos administrativos en general» (sentencias de 10 de enero de 2008 y 14 de enero de 2008).

Como doctrina general sobre el tema merece señalarse, por su proximidad temporal, la sentencia de este Tribunal de 28 de junio de 2012 que compendia dicha doctrina general sobre las notificaciones de los actos tributarios:

«Como premisa básica de la que partir es la de que el tema que nos ocupa es tremendamente casuístico, lo que conlleva que en no pocos casos la doctrina general deba adaptarse a las singularidades de cada caso. Las notificaciones tienen, esencialmente, carácter instrumental, en tanto que su importancia radica en que a través de las mismas los interesados puedan llegar a conocer el acto que le afecta, posibilitando su impugnación, en su caso. Por tanto, aún los vicios de los que adolezca la notificación, los mismos pueden resultar intranscendentes si el interesado llegó a conocimiento del acto».

La anterior sentencia recoge la doctrina que esta Sala ha ido desarrollando en los siguientes términos "no tiene su razón de ser un exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proscripción de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagran el art. 24 de la Constitución" (Sentencias de 25 de febrero de 1998, de 6 de junio de 2006; de 12 de abril de 2007; y de 27 de noviembre de 2008; que las exigencias formales "sólo se justifican en el sentido y en la medida en que cumplan una finalidad" (Sentencia de 6 de junio de 2006, cit., FD Tercero); que "todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación" entre el órgano y las partes "no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que,

en la realidad, se ha producido aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se ha producido en determinadas circunstancias o no se ha producido" (Sentencia de 25 de febrero de 1998, cit., FD Primero); que "el objeto de toda notificación administrativa y de las formalidades de que ha de estar revestida, para tener validez, es el de garantizar que el contenido del acto, en este supuesto de la liquidación tributaria, llegue a conocimiento del obligado" (Sentencia de 7 de octubre de 1996); que "los requisitos formales de las notificaciones, que las diferentes normas invocadas establecen, tienen por finalidad garantizar que el contenido del acto administrativo llegue cabalmente a conocimiento del interesado y que incluya los medios y plazos de impugnación (...) ; y, en fin, que "lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas", de manera que "cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado" (Sentencia de 7 de mayo de 2009) (...) .

Las Sentencias de esta Sala de 19 de enero de 2012, de 22 de septiembre 2011 y de 6 de octubre de 2011 condensan toda la doctrina sobre las notificaciones y la excepcionalidad de las publicaciones por edictos, afirmando esta última que con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia.

Ahora bien, esta precisión de partida no impide que se puedan establecer una serie de parámetros que permitan abordar la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad en su tratamiento, como ha venido a señalar esta Sala en las recientes Sentencias de 2 de junio de 2011; de 26 de mayo de 2011 (...) :

«Admitido, de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2), debemos recordar que, como presupuesto general, lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo».

Pues bien, el análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitablemente muy casuística- pone de relieve que, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o

resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación.

(...) En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», de «último remedio» -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos (SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2), ha señalado que tal procedimiento «sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación» (STC 65/1999, cit., FJ 2); que el órgano judicial «ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación» (STC 163/2007, cit., FJ 2) (...) .

Pero también hemos puesto énfasis en el hecho de que la buena fe no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aun cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente (SSTC 76/2006, de 13 de marzo y 2/2008, de 14 de enero), bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo; 163/2007, de 2 de julio; 223/2007, de 22 de octubre; 231/2007, de 5 de noviembre; y 150/2008, de 17 de noviembre), (...) .

QUINTO.- Una vez fijados con claridad los criterios que permiten determinar en cada caso concreto si debe o no entenderse que el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado (y, por ende, se le causó o no indefensión material), procede distinguir, fundamentalmente, entre los supuestos en los que se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma (o reclamadas en la interpretación de las mismas por la doctrina de esta Sala), y aquellos otros en los que alguna o algunas de dichas formalidades no se respetan.

En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción -iuris tantum- de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado (...) .

Ahora bien, en lo que al caso que nos interesa, la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado quiebra, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación y aunque el obligado tributario no hubiese comunicado a la Administración el cambio de domicilio, y ésta, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos (o, incluso, en las propias bases de datos de la Administración actuante). En esta línea, el Tribunal Constitucional ha afirmado que "cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio o de cualquier otro dato que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos" (entre muchas otras, STC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; en el mismo sentido, SSSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 5; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 2) (...) ».

Por lo demás, la jurisprudencia constitucional ha planteado –como resumidamente expone la STC 72/1999– la exigencia de tres requisitos para que la falta de emplazamiento tenga relevancia constitucional: en primer lugar, es preciso que el no emplazado tenga un derecho subjetivo o interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución que se adopte en el proceso o procedimiento administrativo; en segundo lugar, es necesario que el no emplazado personalmente haya padecido una situación de indefensión a pesar de haber mantenido una actitud diligente; y por último, se exige que el interesado pueda ser identificado a partir de los datos que obran en el expediente».

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

4. Hemos de analizar este caso concreto a la luz de las previsiones contenidas en la normativa de aplicación (art. 112 LGT) para determinar si la Administración ha seguido o no el procedimiento legalmente previsto.

Establece así este precepto (art. 112. Notificación por comparecencia) en su primer apartado: *«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." Agregando a continuación en un segundo párrafo: "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».*

Pues bien, trasladadas las consideraciones precedentes al presente caso, y sobre la base de nuestra doctrina que ha habido ocasión de reproducir antes en extenso, no cabe ahora llegar a alcanzar la misma conclusión que en el dictamen arriba referenciado (DCC 3022/2018).

Las notificaciones resultan de suma importancia, no para cumplir una mera formalidad del expediente, sino para que el acto llegue a conocimiento de los destinatarios. Por eso, su práctica defectuosa o irregular puede comprometer la legalidad misma de la actuación administrativa que se pretende notificar. Incluso tampoco cabe descartar que su ausencia, o la falta de realización de las notificaciones en las condiciones legales establecidas, pueda dar lugar a la nulidad de pleno derecho en tanto que cabría reconducir en alguna ocasión dicho supuesto a la omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, que constituye una de las causas de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos que el art. 217.1 e) LGT (y 47 LPACAP) tipifica como tal.

Pero no es este el caso que aquí nos ocupa. Ciertamente, en el supuesto que ha dado lugar a este Dictamen cabe apreciar que la liquidación fiscal que practicó la Administración tributaria no llegó al conocimiento de su destinatario. Pero no por ello resultaron desatendidas las exigencias legales antes indicadas.

Y el ordenamiento jurídico no asegura, ni puede asegurar, la íntegra y completa recepción por parte de los interesados de los actos que se les pretende notificar en todo caso y circunstancia.

A resultas de su trascendencia, sin embargo, lo que sí impone el ordenamiento jurídico es que la Administración ponga de cualquier modo todos los medios a su alcance en el intento y actúe en consecuencia con especial diligencia en el cumplimiento del deber que le incumbe para tratar de asegurar la recepción por los destinatarios de las notificaciones que se realicen.

Centrada así la cuestión, no cabe reprochar a la Administración falta de diligencia, o la ausencia de una diligencia suficiente o razonable, en el supuesto sometido a nuestra consideración. Consta acreditado:

1) Que la Administración intentó la notificación de las dos actuaciones que practicó y que estaba obligada a realizar, esto es, trató de notificar tanto la propuesta de liquidación fiscal como la liquidación provisional, que devino definitiva después a falta de toda contestación.

2) Que en ambas ocasiones se hicieron diversos intentos a fin de que, inicialmente, la notificación personal llegara a su destinatario, concretamente, fueron tres los intentos realizados en ambas ocasiones, según ha quedado consignado.

3) Que tales notificaciones se practicaron tanto en el domicilio indicado por el particular ((...) 38639; c/ (...)), donde concretamente se llegaron a realizarse hasta tres intentos; así como en sendos domicilios fiscales que figuraron como tales, tanto en el histórico de domicilios de la contribuyente ((...) Adeje, (...)), como en la base de datos de la Administración tributaria en la fecha de liquidación ((...) 38639, (...) 12).

4) Que solo cuando con estos intentos no se logró el resultado pretendido, sobre la base de toda la información disponible, se acudió como remedio subsidiario a la práctica de la notificación edictal.

Examinado con detenimiento el expediente, en efecto, se alcanzan las conclusiones antedichas.

El particular trata de hacer valer un supuesto error en el lugar donde la notificación se realizó, concretamente, en el domicilio que indicó a efecto de notificaciones. En tanto que no era la «puerta 53», como antes dejamos indicado, sino «piso 53», de acuerdo con la escritura de transmisión determinante del gravamen fiscal; y la Administración no practicó la notificación en el piso así indicado en la escritura, según se aduce.

Lo cierto, sin embargo, es que dicha escritura -que, por otro lado, no señala el número de la calle- tampoco se refiere a piso sino que lo hace tanto a «apartamento 53» (pág. 2) como «vivienda 53» (pág. 4); y sin que, de existir el supuesto error, pueda en cualquier caso alguno tener la relevancia que se pretende ni llegar a enervar las conclusiones antes alcanzadas; máxime cuando tampoco el documento de la autoliquidación (modelo 600) se expresa con suficiente claridad acerca del señalamiento del domicilio del contribuyente, de acuerdo con lo manifestado por la Propuesta de Resolución objeto de este Dictamen.

En virtud de cuanto antecede, por tanto, procede concluir que, al desestimar la revisión pretendida, es conforme a Derecho la Propuesta de Resolución objeto de este Dictamen.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, por la que se desestima la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT, es conforme a Derecho.