

Error judicial en el contencioso-tributario apreciado en amparo: las notificaciones defectuosas no interrumpen la prescripción

Análisis de la [STC 160/2020, de 16 de noviembre](#)

Begoña Sesma Sánchez

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

Extracto

La Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 160/2020, de 16 de noviembre, aprecia en amparo un error judicial cometido por la Audiencia Nacional (AN) al otorgar validez a una notificación edictal de una liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Aunque la Administración había notificado la liquidación en el domicilio identificado en la autoliquidación y en el de los causantes, el TC reprocha a la AN que no hubiera advertido la falta de diligencia de la Administración para consultar en sus bases y registros fiscales, o en los datos deducidos de otras declaraciones, el verdadero domicilio fiscal de la contribuyente antes de haber acudido a la notificación por comparecencia mediante la publicación de anuncios en un boletín oficial. No se justifica, además, por qué las providencias de apremio se practicaron en el domicilio fiscal de la interesada que, por otra parte, era el que figuraba en sus declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el padrón municipal y en su documento nacional de identidad. Una confirmación más, en este caso de origen constitucional, del derecho a una buena administración en la práctica de notificaciones de actos tributarios.

Si bien la apreciación de error judicial puede resultar excesiva en el caso examinado –como sorprendente resulta la admisión a trámite del recurso de amparo–, esta sentencia reafirma el carácter subsidiario y excepcionalísimo de la notificación edictal al imponer a la Administración, antes de acudir a esta vía, el deber de localizar un domicilio razonablemente idóneo y fácilmente identificable, y en todo caso el domicilio fiscal, que pueda deducirse de las bases o registros fiscales o declaraciones presentadas, para alcanzar el objetivo de que el acto llegue a conocimiento formal del interesado. Descartada así la validez de la notificación edictal practicada, se reafirma asimismo la doctrina jurisprudencial que niega eficacia interruptiva de la prescripción tributaria a las notificaciones infructuosas.

1. Supuesto de hecho

Érase una vez una contribuyente que, tras aceptar la herencia de sus padres en mayo de 2004, presentó como única heredera la correspondiente autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) en junio de 2004. La Administración tributaria autonómica competente (Madrid) regularizó dicha autoliquidación a través de un procedimiento de verificación de datos cuya liquidación se notificó por comparecencia, mediante anuncio en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, después de intentar la notificación personal tanto en el domicilio (Barcelona) que constaba en la escritura de manifestación de la herencia, como en el domicilio familiar de sus padres (Madrid) que constaba en la autoliquidación presentada.

Como la interesada «no estuvo atenta» al Boletín Oficial, ante la ausencia de pago en periodo voluntario de las liquidaciones, la Administración inició la vía ejecutiva notificando las providencias de apremio en octubre de 2008, que esta vez sí fueron receptionadas por la interesada porque se practicaron en su domicilio fiscal (Madrid), que constaba tanto en su documento nacional de identidad (DNI), como en el padrón municipal y en sus declaraciones del IRPF.

En este contexto, tras el correspondiente periplo (lento, por supuesto) de recursos y reclamaciones económico-administrativas (en sede regional la reclamación fue estimada por falta de notificación personal apreciándose prescripción, pero el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la anuló en noviembre de 2014 tras admitirse el recurso de alzada interpuesto por el director general de tributos de la Comunidad de Madrid), la recurrente impugnó en sede jurisdiccional ante la Audiencia Nacional (AN) las providencias de apremio invocando su invalidez por la previa falta de notificación de la deuda en periodo voluntario y alegando, adicionalmente, dado que consideraba

defectuosa la notificación edictal practicada, la prescripción del derecho de la Administración a exigir el gravamen sucesorio regularizado. No tuvo éxito.

La Sentencia de la AN de 10 de octubre de 2016 (rec. núm. 127/2015 –NFJ065602–) validó la procedencia del gravamen exigido en vía ejecutiva considerando (1) que la presentación de la autoliquidación del ISD interrumpió la prescripción y que también lo hicieron los intentos de notificación del inicio del procedimiento de verificación de datos; (2) que los intentos de notificación debían considerarse válidos porque se hicieron en el domicilio que constaba en la autoliquidación del ISD e incluso en el de sus padres, de modo que la notificación por comparecencia mediante anuncio en el diario oficial se habría practicado una vez acreditada la imposibilidad de la notificación personal en el domicilio señalado por la contribuyente y (3) que las dificultades de notificación no se habrían producido si esta hubiera cumplido con su obligación de poner en conocimiento de la Administración su domicilio fiscal.

La interesada prosiguió su lucha. El recurso casacional fue inadmitido (Auto del Tribunal Supremo –TS– de 15 de marzo de 2017) por carencia de

interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia (art. 90.4 d) LJCA) y por referirse sustancialmente a cuestiones de hecho excluidas de la casación en virtud del artículo 87 bis LJCA cuya apreciación y valoración en la instancia se discute en cuanto determinó el fallo.

Agotada esta vía, la interesada recurrió en amparo ante el Tribunal Constitucional (TC) quien, en esta relevante Sentencia 160/2020, de 16 de noviembre (NCJ065195), que comentamos, finalmente apreció una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho a obtener una resolución fundada en derecho considerando, en síntesis, que:

1. El derecho a la tutela judicial efectiva se vulnera cuando la resolución judicial parte de un razonamiento equivocado, siempre que el error sea verificable de forma incontrovertible y sea determinante de la decisión adoptada.
2. En el fallo de la AN se acudió a una interpretación errónea e irrazonable pues no cabía apreciar una falta de diligencia del contribuyente –en tanto que su domicilio fiscal constaba a efectos de otros registros y documentos–, sino de la Administración y, de hecho, esta pudo identificar otro domicilio sin especial esfuerzo para notificar la providencia de apremio, lo que demostraría que la Administración no actuó con la debida diligencia y, además, trató de obtener un beneficio de su actuación irregular.
3. La sentencia recurrida, al otorgar validez a la notificación defectuosa, determinó una respuesta judicial sustentada en un criterio equivocado sobre la prescrip-

ción alegada vulnerando así el derecho fundamental del demandante a la tutela judicial efectiva.

Desde luego, la batalla emprendida por la contribuyente confirma la sabiduría popular que encierra el refrán «el que la sigue, la consigue» porque su perseverancia para pleitear durante 12 años en todas las vías de recurso posibles para defender su derecho ha tenido recompensa. Como impresión general, este fallo provoca también la satisfacción de un pronunciamiento materialmente justo, aunque muy tardío, que permite albergar esperanzas en el tortuoso camino de la tutela judicial efectiva en el ámbito tributario. Es evidente que, con carácter general, no es fácil, sino todo lo contrario, acceder en amparo en materia tributaria. Como tampoco lo es alcanzar el amparo invocando el derecho a la tutela judicial efectiva a partir de la acusación de un error judicial de índole esencialmente fáctica y probatoria, máxime después de haber sido inadmitida la vía casacional como último recurso jurisdiccional ordinario para remediarlo. En fin, es notorio el éxito de esta victoria conseguida en vía de amparo¹.

También esta sentencia encierra una relevante llamada de atención del TC a la Administración tributaria, un reproche a su falta de diligencia para practicar notificaciones tributarias al alejarse de los estándares de la buena administración, en tanto que sustancialmente el TC le impone el deber de, sino agotar, al menos acudir a todas las posibilidades de identificar lugares hábiles y eficaces de notificación con el objetivo de que los actos tributarios –y no solo los sancionadores– lleguen al conocimiento formal y efectivo de sus destinatarios a fin de que puedan ejercer su derecho de defensa. Es obvio que de este pronunciamiento se confirma, una vez más, que las notificaciones por comparecencia mediante anuncios deben ser excepcionalísimas y subsidiarias de cualquier otro medio que permita identificar un domicilio idóneo del destinatario para recibir las notificaciones entre los que, desde luego, el domicilio fiscal sigue siendo preferente.

Ahora bien, también creo que es conveniente manifestar un optimismo moderado con relación a este fallo porque, en mi opinión, no parece probable que pueda reputarse materialmente inconstitucional el sistema de notificación por comparecencia ni, por supuesto, que todos o muchos de los (supuestos) errores procesales y judiciales en el contencioso-

¹ Como es sabido, desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, la admisión a trámite de un recurso de amparo exige la apreciación por parte del TC de una «especial trascendencia constitucional», requisito flexible e incierto que limita el acceso a esta vía de las meras lesiones de derechos fundamentales o libertades públicas, con independencia de su gravedad, cuando no se acredita o aprecia por el TC dicho extremo. En el caso particular de las lesiones del derecho a la tutela judicial efectiva en materia tributaria se ha denegado el recurso de amparo en supuestos cuando, ante una valoración de pruebas controvertidas, la decisión jurisdiccional no ha sido arbitraria ni irrazonable aun cuando la decisión incidiera en el principio de capacidad económica y en la prohibición de confiscatoriedad, *vid.*, Auto del TC 149/2020, de 26 de noviembre (NCJ065214) y un comentario crítico y certero al mismo en Martín Queralt (2021).

tributario que se producen (inadmisión de recursos insuficientemente motivada, incongruencias omisivas, minusvaloración de ciertos medios de prueba...) puedan ser corregidos en vía de amparo, especialmente cuando se trata de pronunciamientos judiciales controvertidos que versan sobre una cuestión fáctica o probatoria.

2. Doctrina del tribunal

La demanda en amparo denunció que la sentencia de la AN había provocado una vulneración del derecho de la recurrente a la tutela judicial efectiva al haberle causado indefensión, por un doble motivo. De un lado, por haber incurrido en un error manifiesto, patente, claro y notorio sobre los presupuestos fácticos que sirvieron para resolver el asunto, ya que en las declaraciones del IRPF de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 servirían para acreditar que la recurrente sí había comunicado el cambio de domicilio como lo acreditaría el hecho de que las providencias de apremio le fueron notificadas posteriormente en su verdadero domicilio fiscal. Además, se sostenía que la Comunidad de Madrid debía conocer este domicilio pues es el que figuraba en las escrituras públicas a efectos de las cuotas liquidadas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, es el que figuraba en el padrón municipal y en el DNI de la recurrente. Por ello,

como consecuencia de este palmario error, soporte único y fundamental de la decisión judicial adoptada por la Audiencia Nacional, la contribuyente no pudo alegar en vía administrativa frente a las liquidaciones ni invocar la prescripción del derecho de la Administración a girar las liquidaciones efectuadas.

Además, se alegó también el «defecto en la motivación del juicio de valoración de la prueba en el que incurre la sentencia, la cual omitió toda referencia a los medios de prueba aportados, pese a resultar de carácter trascendental en el caso controvertido».

La «especial trascendencia constitucional» se justificó asimismo invocando la indebida inadmisión de su recurso de casación contra la sentencia de instancia pues

[...] antes y también tras la reforma del recurso por la Ley Orgánica 7/2015 se pueden denunciar errores en la valoración de la prueba para que el alto tribunal pueda apreciar hechos y extremos acreditados en autos que no han sido tenidos en cuenta y que ponen de manifiesto la vulneración normativa, jurisprudencial y del derecho de defensa del art. 24 CE.

Al respecto, consideraba la recurrente que la inadmisión de la casación privaría de cualquier defensa al administrado en supuestos en los que no se haya valorado la prueba o se haya valorado erróneamente y en los que dicha omisión o error conduzcan a un resultado contrario a la norma y a la Constitución (CE).

El Ministerio Fiscal, por su parte, se mostró favorable al amparo señalando que, si bien la práctica de la notificación de la liquidación se había acomodado a lo previsto en el artículo 112 de la Ley General Tributaria (LGT), en tanto que se trataba de un procedimiento seguido a instancia del interesado en cuyo caso el lugar de notificaciones sería el domicilio señalado o, en su defecto, el domicilio fiscal, señaló que la inobservancia del deber de comunicar el cambio de domicilio no puede desnaturalizar el derecho fundamental a no sufrir indefensión «señaladamente por el emplazamiento por edictos constituye un remedio último de carácter supletorio y excepcional según la doctrina constitucional, debiendo extremarse las gestiones en la averiguación del paradero de los destinatarios, incluso cuando estos no hayan actuado con la diligencia debida».

El TC admite y estima el recurso de amparo, limitando su pronunciamiento a la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN. Esto es, no se pronuncia sobre la inadmisión (infundada a juicio de la recurrente) del recurso de casación², y hay que lamentarlo que no lo hiciera, ni sobre la hipotética indefensión causada en vía administrativa (reposición y económico-administrativa) ya que –alega– no se trataba de la notificación de una resolución sancionadora sino de la notificación de una liquidación y de un recargo de apremio que, como es sabido –en palabras del TC– no siempre implican una sanción (Sentencia del TC 291/2000, de 30 de noviembre –NFJ010684–). El fallo, como digo, se proyecta única y exclusivamente sobre el fundamento del pronunciamiento de la AN.

Interesa precisar también que, aunque la recurrente denuncia la vulneración del derecho a no padecer indefensión (art. 24 CE)³, el TC «reconstruye» de oficio el fundamento de su demanda de amparo y lo reconduce a la infracción del derecho a obtener una resolución fundada en derecho considerando que la sentencia de la AN fue errónea, irrazonable y equivocada. Esto es, el fallo de la AN se examina no desde el derecho a no padecer indefensión (puesto que la recurrente no fue privada de un trámite de alegaciones o de prueba), ni tampoco desde la perspectiva del derecho de acceso a la jurisdicción (pues pudo acceder a la tutela judicial por la vía de la impugnación indirecta de la notificación de la li-

² El TC descarta pronunciarse sobre esta cuestión, inadmisión indebida de la casación, porque de haberse vinculado a este motivo la trascendencia constitucional, la demanda de amparo resultaría inadmisibles por haberse incumplido el requisito del necesario agotamiento de la vía judicial previa (art. 44.1 a) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional –LOT–), en concreto, por la falta de interposición contra la providencia del TS, del incidente de nulidad de actuaciones previsto en el artículo 241.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ).

³ Señala el TC que esa faceta de la tutela judicial efectiva «no es aquí la concernida, pues la demanda no afirma que se le hubiere privado de algún trámite de alegación o de prueba durante el proceso, o que no se le hubiera notificado aquella sentencia impidiéndole recurrirla». Tampoco considera afectado el derecho de acceso a la jurisdicción puesto que, a la postre, «la falta de notificación personal en las fases administrativas previas al dictado de las providencias de apremio no ha impedido a la demandante acceder a los tribunales e impugnar la liquidación controvertida» (FJ tercero).

quidación a través del recurso contra la providencia de apremio), sino desde el derecho de a obtener una sentencia «correcta».

3. Comentario crítico

3.1. Sobre la admisión de la demanda de amparo referida a un pronunciamiento judicial sobre notificaciones defectuosas

La primera observación a destacar de este fallo es la propia admisión del recurso del amparo. Como señalamos anteriormente, dado el escaso éxito de los recursos de amparo en materia tributaria, la simple admisión –teniendo en cuenta además que venía referida a un error judicial sustentado en una cuestión fáctica (si la notificación edictal había sido correcta o no)– es ya un éxito destacable. Al respecto, el TC señala que acordó admitirlo a trámite apreciando que existe en él especial trascendencia constitucional (art. 50.1 LOTC) porque «puede dar ocasión al tribunal para aclarar o cambiar su doctrina, como consecuencia de un proceso de reflexión interna (STC 155/2009, FJ 2b)». Hay algo de críptico en esta afirmación (escueta y genérica), puesto que la aclaración o cambio de doctrina no sabemos si se refiere a la propia admisión del recurso, a la doctrina sobre las notificaciones por comparecencia de actos no sancionadores o al alcance del derecho a obtener una resolución fundada en derecho. Sorprende, por otro lado, esa justificación que conduce a una interpretación generosa y amplia de la «especial trascendencia constitucional», viniendo referida al razonamiento jurisdiccional acerca de una cuestión eminentemente fáctica como es la práctica de una notificación supuestamente «defectuosa» aunque, ciertamente, en el caso examinado, al otorgar validez a la liquidación edictal, convirtiéndola en firme, se limitaron materialmente las posibilidades de defensa de la recurrente.

Es sorprendente ya la admisión en amparo porque, en otras ocasiones sustancialmente próximas, el TC ha inadmitido supuestos muy similares. Así, entre otros, en el Auto del TC 261/2002, de 9 de diciembre (NCJ065313), referido a la notificación de una resolución sancionadora en el local (casino) de la empresa infractora, en vez de haberse dirigido al domicilio del representante de la entidad, facilitado a efectos de notificaciones, aún tratándose de una resolución sancionadora y estando en juego el acceso a la jurisdicción, el TC no apreció la especial trascendencia constitucional. Consideró, de una parte, que no toda irregularidad procedimental referida a notificaciones defectuosas implica necesariamente una vulneración del artículo 24.1 de la CE, siendo preciso acreditar la efectiva concurrencia de un estado de indefensión material o real y, de otra, rechazó que tanto del auto dictado por el juzgado contencioso-administrativo como la sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) inadmitiendo el recurso hubieran incurrido en un error judicial patente que solo sería apreciable si «la notificación fue realizada de forma defectuosa y generó una indefensión material que merezca ser amparada por este Tribunal». A mi juicio, que una resolución sancionadora deficientemente no-

tificada que impidió acceder a la vía jurisdiccional no fuera revisable en amparo y sí lo sea, en este caso, una liquidación tributaria que no pudo recurrirse porque se notificó en el lugar señalado en la autoliquidación, como digo, constituye una sorpresa, eso sí, bienvenida⁴.

3.2. Sobre la apreciación de error judicial

Sobre la apreciación de un error judicial, la primera observación que procede señalar es que si bien en este caso particular ha tenido éxito la demanda de amparo fundamentada en un error de enjuiciamiento (acaso excesivo, a mi juicio, como se expone seguidamente), existían otros cauces procesales y procedimentales para combatir una resolución judicial que se considera errónea⁵. Dejando aparte la opción de aclaración y la solicitud de complemento de sentencia (arts. 267 LOPJ y 215 Ley de Enjuiciamiento Civil –LEC–) para supuestos de incongruencia omisiva, trámite requerido para acceder a casación por este motivo cuando, en síntesis, se demanda la subsanación o aclaración de sentencias o autos que hubieran omitido manifiestamente pronunciamientos relativos a pretensiones oportunamente deducidas –supuesto aquí no apreciable en la sentencia de la AN–⁶, la interesada podría haber instado el incidente de nulidad de actuaciones (art. 240 LOPJ) y el procedimiento para declarar el error judicial como pasos previos para reclamar la responsabilidad patrimonial frente a la Administración de justicia por haber dictado un pronunciamiento erróneo.

Ciertamente, en el supuesto aquí enjuiciado, ante la inadmisión del recurso de casación⁷, la interesada podía haber instado el incidente de nulidad de actuaciones (art. 241 LOPJ) o haber formulado una demanda por error judicial (art. 293 LOPJ), cauces hábiles también –aunque con matices– para invocar una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva

⁴ Se alinea, no obstante, con el pronunciamiento que comentamos, la Sentencia del TC 112/2019, de 3 de octubre (NCJ064313), que igualmente declaró nula una sentencia del TSJ de la Región de Murcia que erróneamente había inadmitido un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra un acto que no agotaba la vía administrativa, pese a su notificación defectuosa.

⁵ Con relación al concepto de error judicial, el TS señala –en línea con lo apreciado igualmente por el TC– que:

[...] no toda posible equivocación es susceptible de conceptuarse como error judicial, sino que esta calificación ha de reservarse a supuestos especialmente cualificados en los que se advierta en la resolución judicial un error craso, patente, indubitado, incontestable, flagrante, que haya provocado conclusiones fácticas o jurídicas ilógicas, irracionales, esperpénticas o absurdas.

Vid., la Sentencia del TS de 9 de julio de 2015 (rec. núm. 35/2014 –NFJ080922–).

⁶ Al respecto *vid.*, entre otros, el Auto del TS 1450/2017, de 1 de marzo, y el trabajo del letrado coordinador del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo, Escribano Testaut (22 de enero de 2019).

⁷ Inadmisión previsible si el recurso se hubiera basado únicamente en la incongruencia omisiva de la sentencia y no se hubiera presentado antes el escrito de solicitud de complemento de sentencia

y habilitar el ejercicio de una eventual pretensión de responsabilidad patrimonial (art. 296 LOPJ). Ahora bien, ni hubieran sido sendas fáciles ni, previsiblemente, habrían alcanzado éxito. Dado que la interesada ya había formulado su recurso denunciando, de fondo, la indefensión material asociada a la notificación incorrecta, el incidente de nulidad de actuaciones no tenía sentido. Por otro lado, de haberse instado el procedimiento de declaración de error judicial la recurrente solo habría obtenido legitimación para instar una acción de responsabilidad patrimonial, esto es, una vuelta a la casilla de reclamaciones y recursos administrativos y contenciosos de difícil éxito. Además, respecto de la acción de responsabilidad patrimonial frente a la Administración de Justicia –descartada la acción directa frente a los jueces y magistrados–, vía subsidiaria frente a la posibilidad de corregir el error judicial, es harto improbable que hubiera prosperado dado que exigiría acreditar el «dolo o culpa grave del Juez o Magistrado» «en sentencia o en resolución dictada por el Consejo General del Poder Judicial conforme al procedimiento que este determine. Para la exigencia de dicha responsabilidad se ponderarán, entre otros, los siguientes criterios: el resultado dañoso producido y la existencia o no de intencionalidad». Amén de que, como han señalado otros autores, «corregir errores judiciales, cuando ello es posible, resulta siempre más eficiente que hacer responder al Estado por los daños que estos hayan ocasionado»⁸, el caso aquí analizado está muy lejos de cumplir los requisitos de este instituto indemnizatorio. Por ello, en definitiva, la vía alternativa del recurso de amparo, siendo arriesgada, ofrecía la ventaja de anular o dejar sin efecto la sentencia errónea recuperando o «resucitando» el proceso jurisdiccional original para habilitar una modificación del fallo.

¿Cuándo un error de jurisdicción vulnera el derecho a obtener una resolución fundada en derecho (art. 24.1 CE)? Recopilando su doctrina, el TC (STC 6/2018, de 22 de enero, FJ 5) señala que:

[...] un error del órgano judicial sobre las bases fácticas que han servido para fundamentar su decisión es susceptible de producir una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva de los justiciables, si bien no cabe otorgar relevancia constitucional a toda inexactitud o equivocación, sino que es necesario que concurren determinados requisitos. Así, el derecho a la tutela judicial efectiva se vulnera cuando la resolución judicial sea el producto de un *razonamiento equivocado*, que no se corresponde con la realidad, por haber incurrido el órgano judicial *en un error patente en la determinación y selección del material de hecho o del presupuesto sobre el que se asiente su decisión*, produciendo *efectos negativos* en la esfera jurídica del ciudadano, siempre que se trate de un *error verificable, de forma incontrovertible, a partir de las actuaciones judiciales*, y que sea determinante de la decisión adoptada, constituyendo el *soporte único o básico (ratio decidiendi)* de forma que no pueda saberse cuál hubiera sido el criterio del órgano judicial de no

⁸ Vid., Domenech Pascual (2016, p. 207).

haber incurrido en dicho error (entre otras, SSTC 245/2005, de 10 de octubre, FJ 4, y 118/2006/de 24 de abril, FJ 3).

Desglosando este razonamiento, cuyos elementos fundamentales he destacado en cursiva, son varias las observaciones que podrían formularse: ¿Realmente puede tildarse de error judicial verificable, incontrovertible y patente la decisión de la AN de otorgar validez a la notificación edictal efectuada tras haberse intentado la notificación en el domicilio señalado por la contribuyente en su autoliquidación del ISD y en el domicilio de los causantes? Tengo mis dudas.

En el caso examinado el TC considera que la sentencia recurrida incurre en un error manifiesto sobre los presupuestos fácticos que sirvieron para resolver el asunto y que en la motivación de la valoración de la prueba se omitió toda referencia a los medios de prueba aportados. A juicio del TC, la AN erró al no considerar que las notificaciones habían sido defectuosas incurriendo, con ello, en la vulneración de dictar una resolución fundada en derecho porque a partir de ese error se sostuvo un criterio equivocado sobre la prescripción alegada. Pero ¿realmente puede considerarse que las notificaciones habían sido defectuosas?

El artículo 110 de la LGT dispone que «En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro». Por su parte, el artículo 112 establece que:

Quando 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»⁹.

⁹ En el ámbito administrativo común, el artículo 41.3 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) dispone una regla diferente señalando que:

En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará por el medio señalado al efecto por aquel. Esta notificación será electrónica en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración.

Quando no fuera posible realizar la notificación de acuerdo con lo señalado en la solicitud, se practicará en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.

Solamente si la notificación se efectuara en el domicilio del interesado, en el ámbito administrativo común (art. 42.2 LPAC) se establece que:

En el caso examinado, la notificación se practicó no solo en el lugar señalado por la recurrente en la autoliquidación del ISD, referido al domicilio que figuraba como el de la actora en la escritura de manifestación de la herencia (Barcelona), sino que también se intentó en otro en Madrid (el de sus padres). El artículo 110 de la LGT citado no exige que la notificación se practique en el «lugar señalado por el interesado» y, si no se consigue, en el domicilio fiscal del mismo o de su representante. Lo que preceptúa –en apariencia– es que, si no existe un lugar designado expresamente por el interesado a efectos de notificaciones, «en su defecto» se practique en el del domicilio fiscal. Pero aquí, insisto, sí existía ese lugar señalado por la interesada en la autoliquidación presentada, lo que sucedió es que en ese lugar no se localizó a la interesada y por ello se acudió a la notificación edictal. Lo que el TC reprocha a la AN es que no contemplara el deber de la Administración de haber intentado, además, la notificación en el domicilio fiscal de la interesada, lugar en el que posteriormente se practicarían las notificaciones de la providencia de apremio y cuyo conocimiento estaba fácilmente a su alcance a la vista de otros registros fiscales y declaraciones presentadas por la interesada. En este sentido, es relevante destacar que esta sentencia del TC eleva el estándar de validez de las notificaciones edictales pues, en procedimientos iniciados a instancia del interesado, ya no basta con el intento de notificación en el domicilio designado por el interesado, sino que procede en todo caso, averiguar e intentar la notificación en el domicilio fiscal.

Debe advertirse que la notificación por comparecencia se supedita así, no solo al fracaso de la notificación «por causa no imputable a la Administración», aun habiéndose intentado en el domicilio asignado por el interesado, sino al requisito, adicional, de haberse intentado al menos dos veces en el domicilio fiscal. Por ello se reprocha a la Administración que, sin desplegar una mínima comprobación de sus registros, fracasada la notificación en el domicilio que constaba en la autoliquidación del ISD y en el domicilio de los causantes, quizás después de presumir que el domicilio que figuraba en la autoliquidación era el domicilio fiscal de la interesada, no intentara la notificación domiciliaria sin desplegar una mínima averiguación acerca de este.

Es cierto que a la reclamante no se le podía imputar falta de diligencia por no haber notificado su cambio de domicilio (art. 48. 3 LGT) porque donde residía habitualmente era el do-

Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente este 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.

micilio declarado en el IRPF en los ejercicios 2006, 2007 y 2008, cauce idóneo para identificar y comunicar su cambio de domicilio fiscal¹⁰; era, además, el domicilio de empadronamiento y el que figuraba en su DNI. En este contexto, estima el TC que la Administración incurrió en una falta de diligencia y desatendió su deber de comprobar si el domicilio que constaba en la autoliquidación correspondía o no con el domicilio fiscal y de indagar si en sus registros y bases de datos figuraba otro domicilio alternativo. El error fue de la Administración, que incurrió en una práctica contraria a la buena administración¹¹, pero el TC aprecia que la AN desatendió en su enjuiciamiento la comprobación de este elemento fáctico, fundamento de la desestimación del recurso y, a su vez, de la no apreciación de la prescripción.

Ahora bien, también procede señalar, en descargo de la actuación administrativa y del pronunciamiento de la AN, que la gestión del IRPF corresponde a la AEAT mientras que la del ISD corresponde a la administración tributaria autonómica, de modo que esta podía ra-

¹⁰ Conforme a lo establecido en el artículo 17.2 del 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 (RGGI):

Tratándose de personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el plazo de tres meses desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

En el ámbito de competencias del Estado, la comunicación del cambio de domicilio deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior. No obstante, si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el correspondiente modelo de autoliquidación o comunicación de datos, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad.

En la actualidad, dado que también la comunicación del cambio de domicilio a través de las declaraciones o autoliquidaciones arrojaba problemas referidos al momento a partir del cual debían surtir efectos (*vid.*, por todas, Sentencia del TSJ de Cataluña de 28 de enero de 2020, rec. núm. 631/2018 –NFJ077737–), la aplicación informática para presentar la declaración del IRPF obliga a confirmar o denegar expresamente la identificación del domicilio.

¹¹ En el asunto examinado, el TC utiliza el principio de buena administración, también presente en un amplio número de pronunciamientos recientes del TS. Al respecto *vid.*, por todos, Marín-Barnuevo Fabo (2020). Procede apuntar, no obstante, que ya en materia de notificaciones edictales defectuosas, el TS había invocado la versión «clásica» de este principio, esto es, la buena fe. Así, en la Sentencia del TS de 5 de mayo de 2011 (rec. núm. 5824/2009 –NFJ043871–), señalaba expresamente que:

La buena fe, sin embargo, no solo 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 esta consta en el mismo expediente...

zonablemente presumir que el domicilio fiscal de la contribuyente era el que figuraba en la autoliquidación del ISD (Barcelona) sin verse compelida a practicar más averiguaciones para saber, realmente, donde residía. Esto es, a mi juicio, la supuesta equivocación de la AN quizás no resulta tan manifiesta, flagrante o evidente como para apreciar una vulneración del derecho a obtener una resolución fundada en derecho. Es indudable, por otra parte, que la contribuyente contribuyó al error (e incluso podría sospecharse de una estrategia procesal interesada) al consignar un domicilio de notificaciones en el ISD que no era su domicilio fiscal y situado además en otra comunidad autónoma cuando ya era residente desde hacía años en Madrid. Como han señalado otros autores:

[...] la Audiencia Nacional no cometió ningún error grosero e inmediatamente constatable sin necesidad de apreciaciones jurídicas, lo que realizó fue una interpretación muy rigurosa e irrazonable de las notificaciones personales intentadas por la Administración, considerado suficiente intentos fallidos de notificación en domicilios que efectivamente constaban en las actuaciones, pero sin agotar otros posibles domicilios de notificación que estaban fácilmente a su alcance (DNI, padrón, otras declaraciones fiscales), antes de acudir a la publicación edictal¹².

3.3. Sobre el carácter residual y excepcionalísimo de la notificación edictal

La notificación constituye, como ha señalado repetidamente el TS, el acto de comunicación formal del acto administrativo de la que depende su eficacia, pero en ningún caso su validez¹³. El objetivo que persiguen las notificaciones es que lleguen a conocimiento formal de su destinatario para evitar cualquier situación de indefensión. Aplicadas estas consideraciones al caso que nos ocupa, la debida notificación de la liquidación tributaria era preceptiva para que la recurrente pudiera impugnarla y además para que surtiera efectos como acto válido interruptivo de la prescripción, con independencia de su validez o invalidez material, que aquí no se cuestiona.

Pues bien, tanto el TS como el TC han subrayado el carácter excepcional, residual, supletorio y subsidiario de la notificación por edictos. Aquel ha señalado –aplicando la normativa administrativa al ámbito tributario– que constituye «el último remedio cuando fracasan las notificaciones en el domicilio elegido por el recurrente, procediendo solamente si, además, concurren los presupuestos que la configuran: desconocimiento o ignorancia del domicilio del interesado»¹⁴. Asimismo ha precisado que se quiebra la presunción de que el acto ha llegado

¹² Vid., Baño León (2021).

¹³ Vid., entre otras, Sentencia del TS de 28 de junio de 2012 (rec. núm. 564/2010 –NFJ048298–).

¹⁴ Vid., entre otras, Sentencia del TS de 20 de enero de 2003 (rec. núm. 275/1998 –NFJ013549–).

a conocimiento tempestivo del interesado, pese a haber cumplido todas las formalidades de la notificación, cuando la Administración tras intentar la notificación en el domicilio designado 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 este se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas y registros públicos (o incluso, en las propias bases de datos de la Administración actuante¹⁵.

Desde antiguo, como digo, ha sido esta una postura mantenida por el TS¹⁶, por mucho que la legislación haya avanzado buscando vías que habiliten sistemas de comunicación ágiles y alternativos a la notificación domiciliaria infructuosa.

El régimen de las notificaciones por comparecencia mediante anuncios en el BOE solo procede para las infructuosas –no para las rechazadas–, esto es, cuando los interesados en el procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o, intentada esta, no se haya podido practicar siempre que, además, no conste el domicilio del interesado. A estos efectos, como es conocido, el TS ha hecho especial hincapié en la exigencia de que se practiquen las notificaciones domiciliarias en franjas horarias distintas¹⁷. En todo caso, lo que resulta evidente tras este pronunciamiento es que la notificación por comparecencia es subsidiaria no solo de la notificación intentada en el lugar señalado por el interesado o su representante, sino y sobre todo, tras el intento de la notificación domiciliaria por dos veces.

El TC, por su parte, también ha señalado que la notificación por comparecencia 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 CE si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado¹⁸. En particular ha afirmado que:

¹⁵ *Vid.*, Sentencias del TS de 12 de mayo de 2011 (recs. núms. 142/2008 –NFJ043361– y 2697/2008) y de 26 de mayo de 2011 (rec. núm. 5838/2007 –NFJ043361–).

¹⁶ Así lo revelaba ya el trabajo de Rodríguez Moro (1960, p. 162), señalando que:

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 1956 se declara la improcedencia e ineficacia de las notificaciones hechas por medio del «Boletín Oficial» cuando los interesados y sus domicilios son conocidos, pues ello supone una infracción esencial del procedimiento que lleva consigo la nulidad por cuanto ha afectado gravemente a la defensa de los derechos de los reclamantes.

En el ámbito tributario *vid.*, entre otros, el clásico trabajo Lejeune Valcárcel (1991, pp. 1.549-1.554).

¹⁷ *Vid.*, Sentencia del TS de 10 de noviembre de 2004 (rec. núm. 4/2003).

¹⁸ *Vid.*, entre otras, Sentencias del TC 20/2000, de 31 de enero (NCJ052194); 55/2003, de 24 de marzo (NCJ042149); 43/2006, de 13 de febrero (NCJ041195); 2/2008, de 14 de enero (NSJ025545), y 128/2008, de 27 de octubre (NCJ046835).

[...] cuando del examen de 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 edictos¹⁹.

Incluso el TEAC ha señalado que el procedimiento económico-administrativo siendo iniciado a instancia del interesado, que tiene la obligación de facilitar a la Administración un «domicilio», si no tiene éxito la notificación en el designado en principio por aquel, «deberá acudir(se) a efectuar la notificación al nuevo domicilio no comunicado por el interesado, cuando resulte sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, a ese nuevo domicilio, bien porque este se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos o en las propias bases de datos de la Administración actuante»²⁰.

En definitiva, el objetivo de toda notificación debe ser procurar el conocimiento formal del obligado tributario (si habláramos de notificaciones electrónicas, de tener la constancia formal de la puesta a disposición) y, para ello, es exigible a la Administración la mínima diligencia para averiguar el lugar hábil e idóneo para tal fin y, en particular, la exigencia de que lo practique en el domicilio fiscal del contribuyente, en defecto, esto es, tras el fracaso de la notificación en el lugar señalado por el interesado. Con todo, a mi juicio, el problema es determinar hasta dónde alcanza la diligencia de la Administración para indagar la certeza y veracidad de un domicilio fiscal. Ciertamente, existe un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal (arts. 48.3 LGT y 148 y ss. RGGI), pero no parece razonable exigir esta actuación, máxime tratándose, por ejemplo, de personas (supuestamente) no residentes, para acreditar esa diligencia que habilite la notificación edictal.

3.4. Sobre la interrupción de la prescripción como consecuencia de notificaciones defectuosas

El TS ha declarado en varias ocasiones que las notificaciones defectuosas resultan insuficientes para interrumpir la prescripción de la potestad liquidatoria de la Administración²¹. Con sus palabras:

¹⁹ *Vid.*, Sentencias del TC 291/2000, de 30 de noviembre (NFJ010684); 43/2006, de 13 de febrero (NCJ041195); 223/2007, de 22 de octubre (NCJ042509), y 2/2008, de 14 de enero (NSJ025545).

²⁰ *Vid.*, Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2016 (RG 7511/2015 –NFJ061987–).

²¹ Así lo ha considerado, por ejemplo, respecto de las notificaciones defectuosas de resoluciones económico-administrativas (*vid.*, Sentencias del TS de 20 de abril de 2007, rec. núm. 2270/2002 –NFJ025929–, y de 28 de junio de 2010, rec. núm. 4883/2006 –NFJ080926–).

[...] la notificación consiste en una comunicación formal del acto administrativo, de la que se hace depender su eficacia, constituyendo una garantía para el administrado o, en este caso, del contribuyente, en cuanto hace posible el exacto conocimiento de su contenido y permite a aquel actuar frente a la decisión administrativa que comparta a través del ejercicio de su oportuna defensa [...] Una notificación defectuosa, salvo que se convalide –y entonces solo desde la convalidación– no surte efectos, impidiendo la validez de las actuaciones administrativas subsiguientes si se han desarrollado sin que el administrado o contribuyente tenga oportunidad de ejercer la defensa procedente, como consecuencia del defecto apreciado en el acto de comunicación²².

En el caso examinado no se trataba de una notificación defectuosa efectuada al límite de vencimiento de un plazo con el consiguiente efecto que ello provocaría en materia de prescripción al no considerarse interrumpida la misma por todo lo actuado y hasta la nueva y correcta notificación de un acto posterior²³. Para evitar estos fatales efectos, como es sabido, tanto la LGT como la LPAC contemplan que el mero intento de una sola notificación es válido «a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos»²⁴. En el supuesto aquí enjuiciado se trataba de considerar si una notificación edictal defectuosa (en tanto que no se había intentado su práctica en el domicilio fiscal de la contribuyente) podía tener o no virtualidad interruptiva de la prescripción tributaria.

²² *Vid.*, Sentencia del TS de 10 de enero de 2008 (rec. núm. 3466/2002 –NFJ080924–). En la misma línea *vid.*, Sentencias del TS de 20 de octubre de 2010 (rec. núm. 3349/2005 –NFJ040871–), de 15 de abril de 2011 (rec. núm. 282/2007 –NFJ080929–) y aplicando la misma teoría a la interrupción del plazo para exigir el reintegro de subvenciones públicas *vid.*, Sentencia del TS de 30 de marzo de 2012 (rec. núm. 3731/2009).

²³ A estos efectos conviene destacar que el TS tiene admitida en casación la cuestión de determinar:

[...] la fecha a la que ha de estarse para comprobar si la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria ha prescrito una vez constatada la inexistencia de interrupción de la prescripción por el exceso del plazo legalmente previsto para la tramitación del procedimiento inspector. En particular, ha de discernirse si ha de fijarse ese momento en la notificación de la liquidación o en la ulterior interposición de un recurso o reclamación frente a este acto por parte del interesado. (Auto del TS de 2 de julio de 2020, rec. núm. 1060/2020 –NFJ078380–).

²⁴ Al respecto *vid.*, por todas, Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2013 (rec. núm. 557/2011 –NCJ058209–). El TS ha señalado además como criterio interpretativo para las notificaciones practicadas a una tercera persona en un lugar distinto al señalado por el obligado tributario o por su representante, y que tampoco sea el domicilio fiscal de uno u otro:

[...] que ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión; que esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración; y que la prueba habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado.

Vid., Sentencia del TS de 11 de abril de 2019 (rec. núm. 2112/2017 –NFJ073158–).

Es doctrina consolidada del TS que para que las actuaciones de la Administración interrumpen la prescripción es necesario que se notifiquen al sujeto, que se realicen con el «conocimiento formal» del mismo, que sean jurídicamente válidas y precisas con relación al concepto impositivo de que se trate –esto es, descartadas las actuaciones y diligencias argucia²⁵– y que revelen «una actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria»²⁶. Si no concurren estas circunstancias, la notificación no tiene capacidad para interrumpir la prescripción²⁷.

Es más, conviene retener que tanto el Consejo de Estado como el TS han apreciado, en varias ocasiones, la nulidad de pleno derecho de actos tributarios indebidamente notificados, bien al amparo de la causa de la letra a) del artículo 217 de la LGT (en la medida en que la notificación defectuosa ha producido una indefensión material), bien al amparo de la letra e) del mismo precepto (en casos especialmente graves por manifiestamente erróneos, considerando que la notificación defectuosa es asimilable a una ausencia total de procedimiento)²⁸. Así, el Consejo de Estado ha dictaminado favorablemente en distintos supuestos en favor de la revisión de oficio de liquidaciones y sanciones tributarias, defectuosamente notificadas, en tanto que la Administración no había desplegado una mínima comprobación para identificar un domicilio idóneo para localizar al obligado tributario ponderando, la (poca) diligencia para notificar los actos derivados del procedimiento de aplicación de los tributos frente a la cuidada atención desplegada para notificar (con acierto) las providencias de apremio y demás actos ejecutivos. Singular sensibilidad ha demostrado el alto órgano consultivo para invalidar, de hecho, las notificaciones de actos tributarios a no residentes cuando la Administración tenía a su alcance medios sencillos para realizar esa comprobación, incluida la asistencia internacional para la averiguación de un domicilio idóneo para practicar la notificación²⁹.

²⁵ *Vid.*, Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2014 (rec. núm. 1884/2012 –NFJ080930–).

²⁶ *Vid.*, entre otras, Sentencias del TS de 13 de enero de 2011 (rec. núm. 164/2007 –NFJ042033–) y de 24 de mayo de 2012 (rec. núm. 2324/2009 –NFJ048043–). No obstante, los órganos jurisdiccionales no siempre aprecian estos requisitos. Como es sabido, en el ámbito tributario existe una importante conflictividad acerca de la notificación de los actos hábiles o aptos para interrumpir la prescripción tributaria (diligencias argucia, peticiones de información dirigidas a otras administraciones incomunicadas al obligado tributario, declaraciones de resúmenes anuales, notificaciones de obligaciones conexas, actos referidos a un procedimiento de aplicación que afectan al cómputo de la prescripción sancionadora, notificaciones electrónicas que, referidas al mismo procedimiento, se practican al mismo tiempo que notificaciones por correo ordinario, notificaciones en centros de trabajo recepcionadas por personas distintas al destinatario...).

²⁷ A mi juicio, además, es necesario que se trate de actuaciones válidas y por ello he defendido que las liquidaciones anuladas, sean por causa de nulidad absoluta o de mera anulabilidad, no tienen por sí mismas virtualidad interruptiva de la prescripción como tampoco la tendrían los recursos o reclamaciones dirigidos, precisamente, a obtener dicha nulidad. *Vid.*, Sesma Sánchez (2017a, pp. 125 y ss.).

²⁸ Sobre la nulidad de las liquidaciones tributarias por defectos en su notificación, como causa de anulabilidad o de nulidad radical, me he ocupado en Sesma Sánchez (2017b, pp. 226 y ss.).

²⁹ Así, entre otros muchos, en el Dictamen 655/2019, de 26 de septiembre, señala el Consejo de Estado que:

En el presente caso, es claro que las notificaciones se intentaron únicamente en la dirección que constaba en la base de datos de la AEAT como domicilio fiscal de D., así como en

Por su parte, si bien no es habitual, también en ocasiones el TS ha apreciado la nulidad radical de actos tributarios por defectos de notificación. Así, por ejemplo, el TS ha declarado la nulidad de pleno derecho de la liquidación dirigida a un no residente que no se personó en las actuaciones una vez que le fue comunicado el inicio de la inspección, pero consideró que tal circunstancia no permitía llegar a la conclusión de que, de haberse notificado correctamente las actuaciones posteriores, el resultado hubiera sido el mismo. En tal supuesto,

la falta de notificación de actos esenciales del procedimiento de liquidación, produciendo al interesado una efectiva indefensión material, debe equipararse a la omisión total del procedimiento legalmente establecido y cabe subsumir esta situación en la causa de nulidad prevista en el art. 217.1 e) Ley General Tributaria, debiendo declararse también la nulidad de pleno derecho del acto liquidatorio³⁰.

En definitiva, ante la notificación edictal defectuosa de una liquidación tributaria a la que se otorga validez, cabe intentar el camino empleado por la recurrente en el proceso que ha dado lugar a esta Sentencia del TC 160/2020, que comentamos, esto es, atacarla a través de la impugnación de la providencia de amparo haciendo valer la nulidad de ambas y, en caso de no prosperar esta demanda, persiguiendo la tutela judicial efectiva, incluso en amparo, para hacer valer la doctrina constitucional sobre el carácter residual y excepcionalísimo de las notificaciones edictales. Pero también cabe instar, con las ventajas que puede arrojar en términos de plazos, la acción de nulidad de pleno derecho para conseguir invalidar las actuaciones ejecutivas sustentadas sobre una liquidación notificada edictalmente de forma indebida.

alguna otra dirección del territorio español, pero no se intentaron en la dirección en Francia del obligado tributario que les fue comunicada por el hijo de este al inicio de las actuaciones inspectoras [...] En este sentido, y a la vista de los hechos descritos en antecedentes, no cabe duda de que los intentos de notificación realizados cumplieron formalmente los requisitos exigidos por los artículos 110 y siguientes de la Ley General Tributaria para acudir a la notificación edictal. Pero de esta circunstancia no cabe deducir sin más la corrección del recurso a dicha notificación edictal, toda vez que los hechos evidencian que la Administración tributaria no actuó en la vía inspectora con la misma diligencia que empleó para efectuar las notificaciones correspondientes a la vía de apremio (que sí se verificaron en Francia) [...] En consecuencia, no cabe sino concluir que en el presente caso la Administración tributaria no ha actuado con toda la diligencia debida en tanto debiera haber intentado las notificaciones en el domicilio del interesado en Francia, del que tuvo conocimiento al inicio de las actuaciones inspectoras; y que ello ha dado lugar a una situación de indefensión material que determina la nulidad de pleno derecho de la notificación de la liquidación practicada y de todas las actuaciones que de ella se derivan, incluido el procedimiento sancionador y, en su caso, las actuaciones correspondientes a la vía de apremio.

En similares términos *vid.*, entre otros, los Dictámenes 138/2020, de 19 de marzo; 140/2020, de 19 de marzo, y 188/2020, de 21 de mayo.

³⁰ *Vid.*, Sentencia de la AN de 18 de diciembre de 2018 (rec. núm. 420/2017 –NFJ072605–).

3.5. Consideraciones finales

La Sentencia del TC 160/2020, de 16 de noviembre, permite alcanzar unas consideraciones finales:

- Que es posible recurrir en amparo por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva cuando un pronunciamiento judicial contiene un razonamiento equivocado por haber incurrido el órgano judicial en un error *patente* –no tanto, en este caso, a mi juicio– en la determinación y selección del material de hecho o del presupuesto sobre el que se asiente su decisión, produciendo efectos negativos en la esfera jurídica del ciudadano.
- Que el error notorio e incontrovertible apreciado en este caso fue desconocer que la notificación edictal es claramente subsidiaria, no solo de la intentada en el domicilio designado por el interesado, sino también respecto del domicilio fiscal, lo que impone el deber a la Administración de desplegar una mínima diligencia para consultar en sus bases y registros fiscales, o en los datos deducidos de otras declaraciones, un domicilio idóneo para practicar la notificación personal antes de acudir a la publicación de edictos.
- Que a la luz de esta doctrina constitucional será necesario «reinterpretar» tanto el artículo 48.3 de la LGT, que impone a los obligados tributarios el deber de comunicar el domicilio fiscal, como el artículo 112 de la LGT, que regula la notificación por comparecencia a los efectos de considerar que esta vía solamente es lícita cuando la Administración ha sido diligente en la búsqueda e indagación del domicilio fiscal del interesado, al margen de que hubiera señalado otro a efectos de notificaciones. Y para ello la Administración tiene a su alcance el acceso a registros y declaraciones y documentación presentada por los interesados. De este modo, frente a la voluntad (en muchos casos, estrategia) del interesado de seleccionar un domicilio a efectos de notificaciones, e incluso su falta de diligencia para comunicar un cambio de domicilio, se impone el deber de la Administración de perseguir (razonablemente) un domicilio hábil para notificar el acto, sea o no sancionador.
- Que el «principio de buena administración» referido a la diligencia exigible a la Administración para perseguir la notificación del acto se consolida como parámetro de enjuiciamiento para examinar el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho a obtener una resolución fundada en derecho. Dicho de otro modo, que tampoco los órganos jurisdiccionales pueden desconocer o ignorar esa diligencia y buen actuar exigible a la Administración al enjuiciar las actuaciones tributarias.
- Que está por ver, aún, cómo se articulan garantías similares ante la generalización de las notificaciones electrónicas obligatorias donde, por el momento, si bien el

sistema general ha sido validado por los tribunales –con alguna notoria excepción³¹–, parece evidente que existe una merma de garantías y derechos de los obligados tributarios (sistema de avisos, circunstancias imprevistas, sucesos de difícil prueba...) frente a una Administración tributaria que despliega un esfuerzo mínimo en la notificación electrónica de sus actos³².

Referencias bibliográficas

- Baño León, J. M. (2021). Notificaciones defectuosas e interrupción de la prescripción. <<https://banoleon.com/es/blog/notificaciones-tributarias-defectuosas-e-interrupcion-de-la-prescripcion/>>. Consultado el 3 de febrero de 2021.
- Domenech Pascual, G. (2016). El error de la responsabilidad patrimonial del Estado por error judicial. *Revista de Administración Pública*, 199.
- Escribano Testaut, P. (22 de enero de 2019). Doctrina jurisprudencial sistematizada sobre la nueva regulación del recurso de casación. (4.ª ed.). Tribunal Supremo. <<http://www.poderjudicial.es/stfls/TRIBUNAL%20SUPREMO/ACUERDOS%20y%20ESTUDIOS%20DOCTRINALES/FICHERO/20200217%20Doctrina%20jurisprudencial%20sobre%20la%20nueva%20regulaci%C3%B3n%20del%20Recurso%20de%20Casaci%C3%B3n%20-20205Edici%C3%B3nV2.pdf>>.
- Lejeune Valcárcel, E. (1991). Las notificaciones defectuosas: arts. 122, 123 y 125. En VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda/Fernando Sainz de Bujanda (hom.)* (pp. 1.549-1.554). Vol. 2.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020). El principio de buena administración en materia tributaria. *Revista española de Derecho Financiero*, 186.
- Martín Queralt, J. M. (2021). Amparo constitucional: una rara avis. *Carta Tributaria*, 71.
- Navarro Egea, M. (2020). Las notificaciones obligatorias de los actos tributarios. *Revista Técnica Tributaria*, 130.
- Rodríguez Moro, N. (1960). Las notificaciones defectuosas. *Revista de Administración Pública*, 31.

³¹ Como fue el caso de la notificación electrónica de una liquidación tributaria dirigida a la Mutualidad General de la Abogacía, anulada porque apartándose del contenido y formato de anteriores notificaciones, comenzaba con una página en blanco, *vid.*, Sentencia del TS de 16 de noviembre de 2016 (rec. núm. 2841/2015 –NFJ064636–).

³² Al respecto, sobre los problemas y limitaciones que plantean las notificaciones electrónicas para los obligados tributarios *vid.*, en particular, Navarro Egea (2020).

Sesma Sánchez, B. (2017a). La interrupción de la prescripción tributaria por liquidaciones nulas o anulables: una jurisprudencia contradictoria. *Quincena fiscal*, 5.

Sesma Sánchez, B. (2017b). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Thomson-Reuters Aranzadi.