



Roj: **SAN 3030/2015 - ECLI: ES:AN:2015:3030**

Id Cendoj: **28079230022015100318**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/07/2015**

Nº de Recurso: **302/2012**

Nº de Resolución: **86/2015**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000302 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00302/2012

Demandante: Aida

Procurador: D.MANUEL INFANTE SÁNCHEZ

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PUBLICAS

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veinte de julio de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido D^a **Aida** , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Manuel Infante Sánchez, frente a la **Administración del Estado** , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de fecha 16 de mayo de 2012** , relativa a Renta de No Residentes ejercicio 2005, siendo la cuantía del presente recurso de 137.653,31 euros, inferior a 600.000 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO : Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por D^a Aida , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Manuel Infante Sánchez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de fecha 16 de mayo de 2012, solicitando a la Sala, que dicte sentencia en la que anule y deje sin efecto la Orden impugnada, declarando la nulidad de la liquidación de la que trae causa.

SEGUNDO : Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, y declarando la conformidad a Derecho de la Resolución impugnada.

TERCERO : Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, denegado éste y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo para lo que se acordó señalar el día nueve de julio de dos mil quince, en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

CUARTO : En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO : Es objeto de impugnación en autos la Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de fecha 16 de mayo de 2012, que desestima la solicitud de nulidad de pleno Derecho instada por la recurrente frente a los acuerdos de liquidación y sanción derivados del Acta A02 NUM000 , correspondiente al Impuesto sobre la Renta de No Residentes del ejercicio 2005.

SEGUNDO : Son hechos relevantes en el presente recurso los siguientes: a) el 28 de mayo de 2008 la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía, dicta comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, limitadas a la tributación por la venta de un inmueble; b) este acuerdo se intenta notificar los días 12 y 20 de mayo de 2008 en la dirección que figuraba en la AEAT como domicilio fiscal de la interesada, siendo allí desconocida; c) el 4 de junio de 2008 se publica en el BOE citación para notificación por comparecencia; d) el 30 de junio de 2008 se extiende diligencia para comunicar el trámite de audiencia, que se entiende notificada conforme a lo dispuesto en el artículo 112.3 de la Ley 58/2003 ; e) el 8 de agosto se incoa acta de disconformidad A02 NUM000 por IRNR periodo 2005 que se entiende notificada conforme al citado artículo 112-3 de la LGT ; f) el 11 de agosto de 2008 se dicta acuerdo de inicio y trámite de audiencia de procedimiento sancionador, publicándose en el BOE citación para notificación por comparecencia el 3 de septiembre de 2008; y g) el 3 de octubre de 2008 se dicta acuerdo de liquidación y de imposición de sanción que se intentan notificar en el domicilio fiscal el 23 de octubre de 2008 sin resultado, publicándose en el BOE el 12 de noviembre de 2008 citación para notificación por comparecencia.

Tras la finalización del periodo voluntario de ingreso, la Dependencia Regional de Recaudación dicta providencia de apremio que, tras intento de notificación en el domicilio fiscal, se publica en el BOE el 27 de marzo de 2009 citación para notificación por comparecencia.

En el Acta A51 NUM001 , de fecha 11 de agosto de 2008, pagina 1/7, (folio 39 del expediente), la Inspección hace constar lo siguiente:

"En el momento de devengo del impuesto, el sujeto pasivo tenía su domicilio fiscal en los Países **Bajos**, Estado en el que España tiene en vigor un Convenio para evitar la doble imposición (publicada en el BOE de 16-10-72. Normas complementarias, publicadas en el BOE de 31-1-75)."

TERCERO : El artículo 217 de la Ley 58/2003 dispone:

"1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico- administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) *Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*

b) *Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*



- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal."

La recurrente alega las causas a) y e) del citado precepto en cuanto se siguió el procedimiento sin su concurrencia al no haber sido notificada en legal forma.

Las notificaciones se intentaron en el último domicilio fiscal en España que constan a la AEAT, un despacho de abogados donde manifiestan no tener relación alguna con la interesada, tal como se recoge en la Resolución impugnada.

Según se afirma por la recurrente sin contradicción de la demandada, en marzo de 2010, la AEAT, haciendo uso de los mecanismos de cooperación existentes en el Convenio de Doble Imposición suscrito entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos, notificó a la actora la providencia de apremio con clave de liquidación A1160008026001495, en su domicilio de los Países Bajos, sito en 5583 AN Waaire, DIRECCION000 NUM002 (Holanda).

La cuestión, por tanto, consiste en determinar si las notificaciones se realizaron en legal forma, pues si así no fue, concurren las causas de nulidad alegadas, de una parte porque se produce indefensión, y de otra, porque no ha existido procedimiento seguido con intervención de la recurrente.

CUARTO : La Sala ha tenido ocasión de examinar la legalidad de las notificaciones realizadas a ciudadanos extranjeros en la sentencia de fecha 12 de marzo de 2015, recurso 93/2012 :

"TERCERO.- En la orden impugnada, se afirma que no ha existido ningún tipo de indefensión, por cuanto las notificaciones se intentaron efectuar en el lugar establecido por la legislación vigente, es decir, en el lugar de situación del inmueble, (artículo 11.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo , texto refundido de la Ley del IRNR), constituyendo una obligación del sujeto pasivo, comunicar a la Administración Tributaria un eventual cambio de domicilio fiscal.

Respecto de la nulidad invocada, después de recordar que la nulidad absoluta tiene carácter excepcional y ha de ser interpretada con rigor, concluye que la práctica de las notificaciones no adolece de ninguna infracción que pudiera dar lugar a la declaración de nulidad, al no concurrir ninguna de las causas previstas en el artículo 217.1 LGT .

La tesis de la actora, se sustenta en que la Administración no agotó todas las posibilidades de notificar de forma efectiva al recurrente, pues era conocedora de que en el inmueble controvertido resultaba imposible encontrarle, puesto que había sido vendido y era justamente el objeto de comprobación, hecho que le consta a partir de las autoliquidaciones que obran al expediente, en donde figura el nombre del nuevo adquirente.

Por otro lado, la Administración era suficientemente conocedora de otros domicilios del obligado tributario en Alemania, dato que figura en las escrituras obrantes al expediente, y prueba de ello es que, en vía ejecutiva, la Administración no tuvo problema alguno en notificarle en su domicilio en Alemania, siendo esta la primera noticia que el recurrente tuvo de todo el procedimiento.

Por último, aduce la nueva regulación del Impuesto de No residentes, modificada a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2008 (C-562-07), que condena a España por aplicación del tipo del 35% a las rentas obtenidas en lugar del 15%, por lo que, de forma subsidiaria, solicita se acuerde la retroacción de las actuaciones para que la Administración adecue las liquidaciones y sanciones a la normativa actual.

Respecto a esta petición subsidiaria, opone el Abogado del Estado el carácter revisor de la jurisdicción contenciosa y que se trata de una cuestión nueva."

Se observa que el supuesto analizado por la citada sentencia, se plantea en términos casi idénticos a los que examinamos en el presente recuso, en la medida en que la Administración conocía un domicilio en el extranjero en que podía practicar la notificación. En el presente caso, los mecanismos de colaboración entre España y los Países Bajos permiten la notificación al interesado en su domicilio.



Pues bien, los razonamientos contenidos en nuestra sentencia de 12 de marzo de 2015 a la que nos venimos refiriendo, son los siguientes:

"QUINTO.- En reciente sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 17 de febrero de 2014, dictada en recurso de casación 3075/2010, el Alto Tribunal hacia una exhaustiva exposición de las cuestiones atinentes a las notificaciones, analizando los distintos supuestos que se podían plantear en esta materia.

Procederemos a hacer mención de los distintos párrafos de la expresada sentencia, por la relevancia que la doctrina jurisprudencial en ella contenida, proyecta en el presente recurso.

Así, comienza el Alto Tribunal, recordando cual es la función y el sentido de los actos de notificación, declarando que lo esencial es saber si el interesado llegó a conocer el acto o resolución y por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo.

<< El punto de partida de esta labor no puede ser otro que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, reconocer que 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, de 5 de octubre, FJ 2]; teniendo la «finalidad material de llevar al conocimiento» de sus destinatarios los actos y resoluciones «al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva» sin indefensión garantizada en el art. 24.1 de la Constitución española (CE) [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].>>

(...)

<< Lo anterior implica, básicamente, en lo que aquí interesa, que si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio - y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo-, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia [SSTC 101/1990, de 4 de junio, FJ 1; 126/1996, de 9 de julio, FJ 2; 34/2001, de 12 de febrero, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 90/2003, de 19 de mayo, FJ 2; y 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2].

Igual doctrina se contiene en distintos pronunciamientos de esta Sala. En particular, hemos aclarado que el rigor procedimental en materia de notificaciones «no tiene su razón de ser en 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 consagra el art. 24 de la Constitución » [Sentencias de 25 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 11658/1991), FD Primero; de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto]; hemos afirmado 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]; hemos dicho 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]; hemos destacado 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 (rec. cas. núm. 7982/1990), FD Segundo]; hemos declarado que «[l]os 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, de forma que, cuando ese fin está cumplido, pierden las referidas formalidades su razón de ser y cualesquiera que sean otras consecuencias que pudieran producir su inobservancia (responsabilidad del funcionario, por ejemplo), lo que no puede causar es la anulación de la notificación misma pues resultaría absurdo convertir el medio (el requisito garante de que la notificación se produce) en fin de sí mismo» [Sentencia de 2 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5572/1998), FD Tercero]; y, en fin, hemos dejado claro 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 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Cuarto].

En otros términos, «y como viene señalando el Tribunal Constitucional "n[i] toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE " ni, al contrario, "una notificación



correctamente practicada en el plano formal" supone que se alcance "la finalidad que le es propia", es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece [SSTC 126/1991 , FJ 5 ; 290/1993 , FJ 4 ; 149/1998, FJ 3 ; y 78/1999, de 26 de abril , FJ 2], lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado» [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

Por la misma razón, no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción [ATC 403/1989, de 17 de julio , FJ 3; Sentencias de este Tribunal de 14 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3253/2002), FD Sexto; y de 10 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3466/2002), FD Cuarto], ni, desde luego, cuando ha rehusado personalmente las notificaciones [SSTC 68/1986, de 27 de mayo, FJ 3 ; y 93/1992, de 11 de junio , FJ 4].>>

Acto seguido, se pronuncia el tribunal Supremo, sobre la obligación de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y sus cambios, la obligación de la Administración de actuar con la diligencia y **buena fe** que le resultan exigibles y el carácter subsidiario de las notificaciones por edictos.

<< Esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo. En particular, se ha afirmado con rotundidad que, en la medida en que la carga de fijar y comunicar el domicilio «recae normativamente sobre el sujeto pasivo», «si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria». En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 de la CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto ; de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y de 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora-, siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y **buena fe** que le resultan exigibles.

Por lo que se refiere a la diligencia que corresponde a la Administración, ha de traerse necesariamente a colación la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional en relación con la especial diligencia exigible a los órganos judiciales en la comunicación de los actos de naturaleza procesal, trasladable, como hemos dicho, mutatis mutandis , a la Administración.

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» [SSTC 163/2007 , cit., FJ 2 ; 231/2007 , cit., FJ 2; en términos similares, SSTC 2/2008 , cit., FJ 2 ; 128/2008, cit., FJ 2 ; 32/2008, de 25 de febrero , FJ 2 ; 150/2008, de 17 de noviembre , FJ 2 ; 158/2008, de 24 de noviembre , FJ 2 ; 223/2007, cit., FJ 2 ; y 231/2007 , cit., FJ 2]. En fin, recogiendo implícita o explícitamente esta doctrina, en la misma dirección se ha pronunciado recientemente esta Sala en Sentencias de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FD Tercero ; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FD 3; de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero; de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núms. 4689/2006 y 4883/2006), FD Tercero ; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto.>>

Y sobre la exigencia de **buena fe** por parte de la Administración, se expresa el Tribunal Supremo, de la siguiente forma:

<< La **buena fe**, sin embargo, no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta **buena fe** obliga a la Administración a que, aún 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, FJ 4 ; y 2/2008, de 14 de enero , FJ 3], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos [SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4], especialmente cuando se trata de



la notificación de sanciones administrativas [SSTC 54/2003, de 24 de marzo , FFJJ 2 a 4 ; 145/2004, de 13 de septiembre , FJ 4 ; 157/2007, de 2 de julio , FJ 4 ; 226/2007, de 22 de octubre , FJ 4 ; 32/2008, de 25 de febrero , FJ 3 ; 128/2008, de 27 de octubre, FFJJ 2 y 3; y 158/2008, de 24 de noviembre , FJ 3].>>

(...)

<< 2) El segundo de los supuestos en que quiebra la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación, se produce, en esencia, cuando el obligado tributario no comunica 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, SSTC 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]. De igual forma, el Tribunal Supremo ha incidido en la jurisprudencia más reciente en la idea de que «el carácter residual de la notificación edictal al que ya hemos aludido requiere que, antes de acudir a ella, se agoten las otras modalidades que aseguran en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación, así como que no conste el domicilio del interesado o se ignore su paradero» [Sentencias de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FFDD Segundo y Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto].>>."

Se afirma en la sentencia que venimos comentando:

"Sin embargo, en lo que atañe a la obligación por parte de la Administración de agotar los medios de notificación a su alcance para la efectividad de ésta, lo que debe conectarse con el **principio de buena fe** que debe exigirse a las actuaciones administrativas, considera la Sala que la Administración Tributaria, conocedora de que el contribuyente era residente en el extranjero, que carecía de representación y que el domicilio señalado para notificaciones, aún siendo válido, no resultaba idóneo ni eficaz, habida cuenta de que era un inmueble que había sido objeto de transmisión, circunstancia que a la fuerza debía conocer la Administración, por cuanto era justamente el objeto del procedimiento de comprobación, no desplegó toda la **buena fe** que le sería exigible, al limitarse a practicar todas las notificaciones en el domicilio indicado, que resultó infructuoso en las distintas ocasiones que se han hecho constar."

En nuestra sentencia de fecha 12 de junio de 2015, recurso contencioso administrativo 301/2012 , en el que se examinaba la operación que ha dado origen a la liquidación objeto de autos, tras recoger la sentencia anteriormente dictada y la doctrina del Tribunal Supremo que ésta refleja, decíamos:

"2º) Si el sujeto pasivo no había designado representante en España para notificaciones ni había designado domicilio alguno a tal efecto, es claro que no le puede ser exigido deber alguno de notificar la modificación del domicilio fiscal, pues tal deber opera a partir del momento en que el contribuyente comunica un domicilio fiscal inicial. Entonces, al amparo del artículo 11.1.g) del LIRNR. "Los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en España: b) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente", resulta evidente que el domicilio del recurrente se encontraba sito, en España, en el lugar del inmueble, es decir, la vivienda nº NUM003 sita en el Complejo Urbanístico denominado DIRECCION001 , en la URBANIZACIÓN000 , en Estepona, (Málaga). Y no consta practicada por la Administración en ese domicilio notificación alguna."

En la Orden Ministerial, objeto hoy de impugnación, se reseña que el 24 de octubre de 2007, le fue practicada al sujeto pasivo notificación, por acuse de recibo, de la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación, siendo recogida por persona identificada como "empleada".

Esa notificación (folios 58 a 61, ambos del expediente) se produce en Centro Comercial Mar y Sol, nº 6 11 de San Roque (Cádiz), pero ese domicilio no había sido designado por el sujeto pasivo y corresponde a un despacho de abogados en el que se afirma el 23 de noviembre de 2007, al intentar practicar por la Administración una segunda comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, que la inicial comunicación se la comunicaron al recurrente para su conocimiento, sin que se hubiera obtenido respuesta alguna, que no tenían representación alguna del interesado y desconocían otro domicilio en España.



Consta también en dicha Diligencia que doña Maribel (cotitular del Bufete), en orden a colaborar con la Agencia Tributaria entrega una fotocopia de la escritura, objeto de investigación, en las dos citaciones, donde, según los agentes notificadores "consta, entre otros datos, el domicilio de Holanda del sujeto pasivo."

Y como dice la demanda, quizás ello se debió a que la Administración tomó como domicilio el que figura en la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Modelo 600, documento nº 1 de los acompañados a la demanda), correspondiente a la operación de compraventa del inmueble y por parte del actor en la que figuraba como presentadora la abogada doña Maribel, con domicilio profesional en Centro Comercial Mar y Sol, nº 6.11 de San Roque.

Hay que destacar que incluso en ese domicilio constan dos intentos de notificación de liquidación en ejecutiva, la primera los días 18-2-2009 y 25-2-2009, y la segunda los días 1-7-2009 y 19-08-09 (folios 90 a 92 del expediente), obrando en el siguiente folio, el 93, una Diligencia de la Inspección, en la que se recoge "...donde en el despacho de la Abogado, Doña Maribel, nos informan que el obligado al pago, fue representado suyo, pero que actualmente no, ya que hace tiempo no consiguen comunicarse con él y resulta ilocalizable para dicho bufete".

Por todo ello, entiende esta Sala, que al no haber actuado con mayor diligencia la Administración, ha provocado una situación de indefensión al contribuyente, que se ha visto privado de ejercer su derecho de defensa en toda su amplitud, al no haber podido alegar en tiempo lo que hubiere considerado oportuno en defensa de sus derechos.

Si ello es así, habiendo acudido aquella a la notificación por comparecencia, las notificaciones practicadas no pueden surtir efectos deviniendo invalidas las actuaciones administrativas subsiguientes, es decir la liquidación y sanción, posteriormente apremiadas y enjuiciadas en la resolución recurrida.

Procede así estimar los tres primeros motivos de la demanda.

CUARTO.- Habiéndose anulado la resolución impugnada en virtud de la defectuosa notificación practicada y quedando, por tanto, sin efecto la liquidación y sanción de las que aquélla traía causa, resulta innecesario analizar el cuarto motivo de impugnación aducido por la parte actora a la luz de las siguientes consideraciones:

1) La pretensión de nulidad formulada por la parte actora en el suplico de su demanda ya ha sido satisfecha al acoger la Sala los tres primeros motivos de impugnación, cuya directa relación entre sí ya ha sido analizada.

2) El análisis y resolución del cuarto motivo de impugnación sólo tendría utilidad práctica, a modo de criterio orientativo para las partes, en caso de que de que la Administración decidiera girar una nueva liquidación y siempre que se concretaran realmente en el futuro una serie de circunstancias cuya concurrencia, en este momento, no puede afirmarse (por ejemplo, que no se hubiera producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación).

3) La anticipación de nuestro criterio al respecto en este momento podría suponer una suerte de enjuiciamiento preventivo de una eventual liquidación, con desconocimiento de las circunstancias que pudieran influir en ésta o concurrir en tal momento, y significaría, además, dar por descontado que en el futuro esta Sala seguirá ostentando la competencia para resolver lo procedente al respecto si tal liquidación fuera impugnada jurisdiccionalmente.

En consecuencia y, sin perjuicio de que la Administración deba observar fielmente, como es lógico, la doctrina sentada al respecto por el TJUE en sus sentencias en caso de proceder a girar una nueva liquidación, consideramos innecesario pronunciarnos sobre el cuarto motivo de impugnación alegado por la actora."

QUINTO : De todo lo expuesto se concluye que la Administración, **bajo el principio de buena fe**, no solo esta obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que esta obligada a asegurar la efectividad del conocimiento de sus decisiones por residentes extranjeros, lo que implica, en lo que a nuestro supuesto afecta, la utilización de los medios de cooperación internacional previstos (en nuestro caso en el Convenio entre el Reino de España y el Reino de los Países **Bajos**), para realizar la notificación de forma eficaz.

No puede afirmarse que, en el presente supuesto, la Administración haya utilizado los medios que tenía a su alcance para practicar la notificación en el domicilio del contribuyente, que le era conocido, y asegurarse de este modo, el pleno conocimiento por parte del contribuyente del acto administrativo notificado, antes de acudir a las notificaciones edictales, dado el carácter supletorio y subsidiario de éstas.

Por último hemos de señalar que los motivos de nulidad alegados en la demanda coinciden con los alegados ante la Administración.

De lo anteriormente razonado resulta la estimación del recurso.



SEXTO: Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que **estimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto D^a Aida , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Manuel Infante Sánchez, frente a la **Administración del Estado** , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de fecha 16 de mayo de 2012** , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia **debemos anularla** y la **anulamos** , **declarando** la nulidad de la liquidación y acuerdo de sanción objeto de autos, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.