

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ093087

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 138/2024, de 19 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 235/2022

**SUMARIO:**

**Notificaciones. Notificación defectuosa.** La cuestión planteada en este recurso consiste en determinar si la notificación realizada a la recurrente por comparecencia en el BOE de las actuaciones administrativas en los respectivos procedimientos de liquidación y sancionador es válida y eficaz, al haber cumplido los intentos previos de notificación personal las formalidades legales. El recurrente alegó que tuvo noticias de la liquidación y la sanción cuando le fue notificado del embargo de sus cuentas bancarias. Partimos del hecho de que el propio TEAR ha acogido la queja de la recurrente y ha anulado la providencia de apremio y actuaciones posteriores (diligencia de embargo de cuentas bancarias) relacionadas con el IRPF 2016, negando validez a las notificaciones realizadas por vía edictal. La liquidación y sanción tienen su origen en las ganancias patrimoniales liquidadas a consecuencia de la venta de un inmueble en el que se intentó practicar las notificaciones. A juicio de la Sala, la Administración tributaria ha ignorado continuamente sus obligaciones y con ellas las garantías mínimas que deben presidir cualquier actuación administrativa para procurar la defensa efectiva de los interesados, con ausencia de trámites esenciales que abocan a la declaración de nulidad radical por infracción esencial del procedimiento. Así, en la propia escritura de compraventa que motivó la regularización y sanción recurridas se hizo constar que la recurrente era funcionaria española desplazada en Bélgica en un Organismo Europeo y vecina de Ceuta, domicilio que se ha acreditado consta en su DNI. Por lo tanto, no se entiende que los intentos de notificación personal, desde que se inicia el procedimiento de comprobación limitada del IRPF 2016 a finales de 2017, con un requerimiento de documentación, y hasta la conclusión de los expedientes de liquidación y sancionador, se realicen en el propio inmueble que la interesada vende, en los que resultaron infructuosos. No se realizó ningún intento de notificación en el domicilio consignado en la propia Escritura pública de compraventa ni indagación alguna sobre el domicilio de la contribuyente en Bélgica, siendo así que la interesada era una funcionaria del Estado desplazada a un Organismo Europeo, pero que seguía percibiendo retribuciones de la Guardia Civil. La Administración debía haber agotado los medios para averiguar el domicilio real de la interesada y no acudir a la notificación edictal, dado el carácter marcadamente excepcional que tiene.

**PRECEPTOS:**

Constitución Española, art. 24.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68, 104, 110, 111 y 112.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 40.

**PONENTE:***Doña María Asunción Merino Jiménez.*

Magistrados:

Don JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Don CARLOS DAMIAN VIEITES PEREZ

Doña MARIA ASUNCION MERINO JIMENEZ

Don LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

Don JOSE MARIA SEGURA GRAU

Don ALFONSO RINCON GONZALEZ-ALEGRE

**T1ribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2022/0017228

Procedimiento Ordinario 235/2022

Demandante: D./Dña. Claudia

PROCURADOR D./Dña. PEDRO ANTONIO GONZALEZ SANCHEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 138/2024

Presidente:

D. JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ  
DOÑA MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ  
D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO  
D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU  
D. ALFONSO RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE

En Madrid, a diecinueve de febrero de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sala del margen el Procedimiento Ordinario nº 235/2022, promovido ante este Tribunal a instancia de Don Pedro Antonio González Sánchez, Procurador de los Tribunales, actuando en nombre y representación de DOÑA Claudia, bajo la asistencia letrada de Don Alejandro del Campo Zafra, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 20 de diciembre de 2021 por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas con número de referencia NUM000, NUM001 y NUM002 interpuestas, respectivamente, contra acuerdo de inadmisión por extemporaneidad del recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de liquidación (nº de liquidación: NUM003) dictado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2016, siendo la cuantía de la reclamación de 23.933,03 euros, contra acuerdo de inadmisión por extemporaneidad del recurso de reposición formulado contra acuerdo de imposición de sanción (Nº de liquidación: NUM004), en relación al IRPF, ejercicio 2016, siendo la cuantía de la reclamación de 11.530,41 euros, y contra acuerdo de exigencia de la reducción practicada en acuerdo de imposición de sanción dictado por la AEAT, en relación al IRPF, ejercicio 2106, siendo la cuantía de la reclamación de 37,5 euros.

Ha sido parte demandada la Abogacía del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica que se dicte sentencia por la que "..., estimando el presente recurso:

1. se revoque y anule la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 20/12/2021, por la que se acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa nº NUM000, NUM001 y NUM002 (acumuladas), y se revoquen y anulen los actos administrativos impugnados mediante las referidas reclamaciones;

2. y, en consecuencia, se condene a la Administración demandada a devolver cualquier cantidad ingresada o embargada en ejecución de dichos actos administrativos, más los correspondientes intereses de demora devengados desde la fecha en que se realizó el ingreso, así como al pago de las costas judiciales conforme al artículo 139 de la LJCA ."

### **Segundo.**

La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se dicte sentencia desestimando el recurso con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

### **Tercero.**

Por Decreto de 27 de octubre de 2.022 se ha fijado la cuantía del recurso en 35.530,94 euros y habiéndose solicitado por las partes el recibimiento a prueba del recurso, se ha practicado la declarada pertinente y se ha concedido trámite de conclusiones.

Tras las conclusiones escritas de las partes se declaró el pleito concluso para sentencia, señalándose para el acto de votación y fallo el día 13 de febrero de 2024, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.** *Resolución recurrida. Pretensión ejercitada. Motivos de la impugnación y oposición.*

1. En el presente recurso la parte recurrente pretende la anulación de la Resolución del TEARM de fecha 20 de diciembre de 2021 por la que se resuelven acumuladamente y se desestiman las reclamaciones económico-administrativas con número de referencia NUM000, NUM001 y NUM002, interpuestas contra acuerdos de inadmisión por extemporaneidad de los recursos de reposición formulados contra acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, referidos al IRPF ejercicio 2016, y contra el acuerdo de exigencia de la reducción practicada en acuerdo de imposición de sanción, de la que se extraen las siguientes consideraciones:

Sobre la existencia de defecto en las notificaciones llevadas a cabo por la Administración en el curso del procedimiento.

Para poder confirmar la validez de las notificaciones realizadas por vía edictal es preciso tomar en consideración la reiterada jurisprudencia al respecto, según la cual, es necesario que se hayan agotado las posibilidades de notificación personal en el domicilio del interesado, estableciéndose aquella como una forma de notificación subsidiaria y excepcional.

Este Tribunal considera que se han realizado esfuerzos suficientes por parte de la Administración para intentar la notificación personal, sin que ésta haya sido posible por causa no imputable al órgano gestor.

La reclamante presentó la declaración del IRPF 2016 señalando como domicilio actual el sito en CALLE000, NUM005 Madrid, domicilio en el que se han realizado todas las notificaciones, al no constar el cambio de domicilio fiscal, a pesar de que la venta del inmueble se realizó con fecha 04/10/2016, según la documentación aportada en la presente reclamación por la propia interesada, señalándose en la escritura de compra-venta que el mismo no constituía el domicilio habitual. En consecuencia, este Tribunal considera que las notificaciones por comparecencia son conforme a Derecho.

Sobre la extemporaneidad de los recursos de reposición declarada.

La fecha de notificación de los actos impugnados mediante los recursos de reposición, liquidación provisional y acuerdo sancionador, fue el 26/10/2018 y el 20/02/2019, respectivamente, y la fecha de interposición de dichos recursos de reposición fue el día 31/05/2019, y entre ambas fechas ha transcurrido claramente un período superior al plazo de un mes a que se refiere el artículo 223.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), por lo que los recursos se han interpuesto de forma extemporánea, es decir, fuera de plazo.

Por ello, no procede entrar a examinar cualesquiera otras cuestiones que se planteen en cuanto al fondo, aunque hayan sido alegadas y sin que ello genere indefensión, como señalan el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y el Tribunal Supremo.

2. El recurso contencioso-administrativo se sustenta alegando, en síntesis, que las notificaciones por comparecencia efectuadas por la Administración no son conforme a Derecho y han ocasionado grave indefensión.

La demanda contiene las siguientes alegaciones, en síntesis:

La recurrente es Comandante de la Guardia Civil y se desplazó a Bélgica para trabajar en el Parlamento Europeo desde 2015.

En la escritura pública de compraventa autorizada el 4/10/2016 vendió un piso que era de su propiedad, sito en Madrid, en la CALLE000 nº NUM005, cuya transmisión ha dado lugar a la regularización de la ganancia patrimonial por la que se han dictado los acuerdos de liquidación y sanción recurridos, de los que tuvo conocimiento cuando se procedió al embargo de sus cuentas bancarias en mayo 2019.

En la escritura pública de compraventa del 4/10/2016 compareció dejando constancia expresa de que era "funcionaria española desplazada en Bélgica en Organismo Europeo".

Aunque su residencia habitual se encontraba en Bélgica, de conformidad con el artículo 13 del Protocolo (nº 7) sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea mantenía su residencia fiscal en España por lo que, al vender la única vivienda de su propiedad en España (sita en Madrid, en la CALLE000 NUM005), quiso dejar constancia en la misma escritura de venta de otra dirección en España, en Ceuta, en AVENIDA000 NUM006, porque era la vivienda de sus padres y la dirección que constaba en su DNI.

Había adquirido aquella vivienda sita en Madrid, en CALLE000 NUM005, por un precio de 120.202,42 Euros (20.000.000 Pesetas), mediante escritura pública autorizada por el notario de Madrid D. Pedro Contreras Ranera el 27/12/2001.

La administración tributaria regulariza la ganancia patrimonial en IRPF derivada de la venta de la vivienda de CALLE000 NUM005, Madrid, argumentando que " el 27/12/2001 se adquiere este inmueble por 72.243,11 Euros, estimándose unos gastos de 5.779,44 Euros", por lo que " esta operación de adquisición y enajenación origina una ganancia patrimonial no exenta e imputable a este ejercicio" (IRPF 2016).

En la referida liquidación provisional IRPF 2016 se le imputa a Dª Claudia una ganancia patrimonial (derivada de transmisión de elementos patrimoniales, e imputable en la base imponible del ahorro) por importe de 111.977,56 Euros (190.000 de valor de transmisión - valor de adquisición tomado por AEAT de 72.243,11 Euros - gastos de adquisición estimados por AEAT de 5.779,44 Euros), resultando un total a ingresar de 23.933,03 Euros (23.056,56 Euros de cuota más 876,47 Euros de intereses).

En la motivación de esa liquidación provisional la AEAT deja constancia de que conoce la fecha de adquisición del inmueble transmitido (27/12/2001), pero tomó, para calcular la ganancia patrimonial, un valor de adquisición de la vivienda muy inferior a su precio de compra escriturado, sin ofrecer ninguna explicación al respecto.

En la misma escritura de venta de 4/10/2016 consta que el piso pertenecía a Dª. Claudia "por compra en estado de soltera en virtud de escritura otorgada ante el notario de Madrid, don Pedro Contreras Ranera el día 27 de diciembre de 2001", y le habría resultado sumamente fácil a la Administración Tributaria requerir a ese notario o al Colegio Notarial para conseguir copia completa de la referida escritura y averiguar el precio escriturado de compra.

En la Resolución con Liquidación Provisional se indica que en el procedimiento de comprobación limitada del que deriva la misma se han realizado las siguientes actuaciones:

"-Notificación del requerimiento de fecha 12 de enero de 2018

-Notificación de la propuesta de liquidación provisional y del trámite de alegaciones con fecha 25 de mayo de 2018"

Lo cierto es que las referidas notificaciones, como la de la propia resolución con liquidación provisional IRPF 2016, fueron notificaciones edictales, tras infructuosos intentos de notificación directa.

Con base en esas notificaciones edictales, la Administración Tributaria consideró notificados todos los trámites del procedimiento de liquidación y sancionador, desde el requerimiento con el que se inició la comprobación limitada hasta la providencia de apremio y el embargo de cuentas. De la misma forma, con base en notificaciones edictales, se notificaron el acuerdo de iniciación de expediente sancionador, derivado de aquella liquidación IRPF 2016, con propuesta de imposición de sanción como el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria.

Constando claramente a la Administración que se trataba de un contribuyente, funcionario del Estado desplazado a Bruselas, no se puede entender que la Administración haya desplegado la diligencia exigible cuando ha intentado las notificaciones personales, con resultado infructuoso, en la propia vivienda vendida, porque seguía figurando como "domicilio fiscal del contribuyente", y en otro domicilio del que no ofrece ninguna explicación sobre la posible vinculación con la contribuyente.

La Resolución del mismo TEAR de Madrid, dictada el 30/6/2022, estima la reclamación NUM007 interpuesta por la recurrente contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT que desestimó un recurso de reposición interpuesto contra la diligencia de embargo de cuentas bancarias dictada en ejecución de la liquidación del IRPF 2016 impugnada mediante el presente recurso.

En la referida Resolución del TEARM se considera que no resulta ajustada a derecho la notificación edictal de la providencia de apremio derivada de aquella liquidación porque la Administración se limitó a intentar la notificación personal en el domicilio sito en CALLE000 NUM005 de Madrid (con resultado de "Desconocido"), como la diligencia de embargo, sin desarrollar una actividad indagatoria de otros domicilios, sin intentar la notificación en otro domicilio idóneo con carácter previo a la vía edictal.

Consta en el expediente copia de la escritura pública de compraventa de 27/12/2001 en virtud de la cual la recurrente adquirió la vivienda por un precio de 120.202,42 euros. La determinación incorrecta de la ganancia patrimonial imputada en la liquidación del IRPF 2016, tomando un valor de adquisición del inmueble que nada tiene que ver con su precio real de adquisición, supone un motivo de revocación de dicho acto tributario de conformidad con lo establecido en el artículo 219 de la Ley General Tributaria.

3. Por la Abogacía del Estado se interesa la desestimación del recurso. Las alegaciones de la Administración demandada, en sustento de su pretensión, reproducen los argumentos de las resoluciones recurridas.

### **Segundo.** *Normativa general. Doctrina jurisprudencial.*

Tratándose de la notificación de actos administrativos de naturaleza tributaria, de acuerdo con el artículo 109 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), el régimen de notificaciones es el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en la sección 3ª del capítulo II del título III de la propia LGT, que hacen referencia al lugar de práctica de las notificaciones (art.110), a las personas legitimadas para recibir las (art.111) y a la notificación por comparecencia (art.112).

Establece el artículo 110:

" 1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

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

Y el artículo 111 del mismo texto legal prevé, en relación con las personas legitimadas para recibir las notificaciones, lo siguiente:

" 1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma."

Finalmente, el artículo 112 que regula la notificación por comparecencia dispone:

"1 . Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

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

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

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

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

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección."

El Tribunal Constitucional en su doctrina (por todas, STC del 21 de septiembre de 2020, Recurso:1035/2019) viene estableciendo que " la especial trascendencia de los actos de comunicación -en particular con el emplazamiento para poder concurrir como parte en el procedimiento-, (es) incompatible con el establecimiento de presunciones que, basadas en conjeturas, operen como puerta de acceso a la comunicación edictal." Y que "... e l acto de comunicación es el necesario instrumento que facilita la defensa en el proceso de los derechos e intereses cuestionados, de tal manera que su falta o deficiente realización, siempre que se frustre la finalidad con ellos perseguida, coloca al interesado en una situación de indefensión que vulnera el referido derecho fundamental, salvo que la situación de incomunicación sea imputable a la propia conducta del afectado por haberse situado voluntaria o negligentemente al margen del proceso, pese a tener conocimiento por otros medios distintos de su existencia,[...]"

Esa especial trascendencia de los actos de comunicación " ...comporta, en lo posible, la exigencia del emplazamiento personal de los afectados y, desde otra perspectiva, la limitación del empleo de la notificación edictal a aquellos supuestos en los que con fundamento en un criterio de razonabilidad se alcance la convicción o certeza de la inutilidad de la adopción de medidas o de la utilización de medios tendentes al logro de dicho emplazamiento ( STC 138/2017, de 27 de noviembre , FJ 3). En coherencia con lo expuesto, hemos declarado que cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio 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 (por todas, SSTC 40/2005, de 28 de febrero, FJ 2 ; 293/2005, de 21 de noviembre, FJ 2 ; 245/2006, de 24 de julio, FJ 2 , y 169/2014, de 22 de octubre , FJ 3). "

El Tribunal Supremo en la sentencia de 25 de marzo de 2021, Recurso 6099/2019, con cita de sus sentencias anteriores de 21 de junio de 2010 ( rec. cas. núm. 4883/2006), de 28 de junio de 2010 ( rec. cas. núm. 3341/2007), de 12 de julio de 2010 ( rec. cas. núm. 90/2007), de 28 de octubre de 2010 ( rec. cas. núms. 4689/2006 y 4883/2006) y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), recuerda los pronunciamientos de la Sala sobre la eficacia de las notificaciones. Como "... con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia."

Y que "... aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable mutatis mutandis a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente [ SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 3, 4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3 ; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; y 111/2006, de 5 de abril , FFJJ 4 y 5]."

En concreto, en relación con la notificación a través de edictos la sentencia de mención recoge la doctrina del TC [ 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, FJ2] sobre su carácter "residual", "subsidiario", "supletorio" y "excepcional", de "último remedio". De manera 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 ; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2 ; 223/2007, cit., FJ 2 ; y 231/2007 , cit., FJ 2)."

Y, en lo que a este litigio interesa, destacamos que la sentencia señala:

" 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, aun cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [ SSTC 76/2006, de 13 de marzo, 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)".

**Tercero.** *Sobre las notificaciones efectuadas a la recurrente por comparecencia mediante la publicación de edictos.*

Expuesta la normativa general y la doctrina jurisprudencial sobre la validez de las notificaciones realizadas por vía edictal, tenemos que precisamente la cuestión planteada en este recurso consiste en determinar si la notificación realizada a la recurrente por comparecencia en el BOE de las actuaciones administrativas en los respectivos procedimientos de liquidación y sancionador es válida y eficaz al haber cumplido los intentos previos de notificación personal las formalidades legales, con la consecuencia de que, en tal caso, habría que considerar que los recursos de reposición que se formulan por la interesada cuando tuvo noticia de aquellos, esto es, con la notificación del embargo de sus cuentas bancarias, se habrían interpuesto fuera del plazo legal de un mes, que es lo que sostienen la AEAT y el TEARM en las resoluciones recurridas.

Partimos del hecho de que el propio TEARM en resolución de 30 de junio de 2022 ha acogido la queja de la recurrente y ha anulado la providencia de apremio y actuaciones posteriores (diligencia de embargo de cuentas bancarias) relacionadas con el IRPF 2016, negando validez a las notificaciones realizadas por vía edictal, argumentando que " La providencia de apremio origen del embargo reclamado se intentó notificar a la parte interesada por correo certificado en el domicilio sito en CALLE000 n° NUM005, los días 30 y 31 de Enero de 2019, con resultado de "Desconocido" en la franja horaria respectiva de las 12 H y 19 H, por lo que se procedió a su citación para ser notificada por comparecencia mediante publicación en el BOE n° de anuncio 2019/031 de fecha 11-02-2019. Transcurrido el plazo sin que compareciera, se dio por notificado el acto en fecha 27.02-2019" ; y que " la notificación por comparecencia no se ha realizado conforme a Derecho, por cuanto resulta acreditado que, la Administración actuante podía razonablemente tener conocimiento de otra dirección en la que intentar la notificación personal, sin que conste intento de notificación a esta otra dirección con carácter previo a la vía edictal".

Y ello porque " resulta acreditado en el expediente que la Administración tenía conocimiento de la existencia de otro domicilio alternativo sito en CALLE001 n° NUM008 de Madrid, en el que previamente al apremio, se realizaron los intentos de notificación de la liquidación provisional IRPF 2016. Asimismo, la Administración debía haber desarrollado una actividad indagatoria de otros domicilios como el designado a efectos de notificaciones en la interposición del recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación provisional sito en CALLE002 n° NUM009 de Palma de Mallorca (Islas Baleares), antes de acudir a la notificación edictal ".

En nuestro caso, debemos concluir de la misma forma puesto que desde el mismo inicio de los procedimientos de liquidación y sancionador, la Administración tributaria ha ignorado continuamente sus obligaciones y con ellas las garantías mínimas que deben presidir cualquier actuación administrativa, para procurar la defensa efectiva de los interesados, con ausencia de trámites esenciales que abocan a la declaración de nulidad radical, por infracción esencial del procedimiento.

Así en la propia escritura de compraventa que motivó la regularización y sanción recurridas se hizo constar que la recurrente era funcionaria española desplazada en Bélgica en Organismo Europeo y "vecina de Ceuta, AVENIDA000 n° NUM006", domicilio que se ha acreditado consta en su DNI.

Por lo que no se entiende que los intentos de notificación personal desde que se inicia el procedimiento de comprobación limitada del IRPF 2016, a finales de 2017, con un requerimiento de documentación, y hasta la conclusión de los expedientes de liquidación y sancionador se realicen en el propio inmueble que la interesada vende de la CALLE000 n° NUM005 y también en otro domicilio sito en España ( CALLE001 NUM008, 28027 Madrid), en los que resultaron infructuosos.

No se realizó ningún intento de notificación en el domicilio consignado en la propia Escritura pública de compraventa ni indagación alguna sobre el domicilio de la contribuyente en Bélgica, siendo así que la interesada era una funcionaria del Estado desplazada a un Organismo Europeo, pero que seguía percibiendo retribuciones de la Guardia Civil.

Como señala la STS de 13 de junio de 2013, recurso de casación núm. 3373/2011 "... dado que la notificación edictal es de carácter excepcional, cuando se han agotado las posibilidades para la notificación personal,

como tantas veces se ha dicho por este Tribunal, como la actuación de la Administración llevando a cabo las notificaciones a través del Boletín Oficial, sin realizar las gestiones más elementales que los datos obrantes y la elemental lógica indicaban para hacer factible primero la identificación del obligado tributario y después el lugar de su domicilio, vicia in radice todo el procedimiento." (Subrayado añadido).

En méritos a lo expuesto, entendemos que por la Administración se debía haber agotado los medios para averiguar el domicilio real de la interesada y no acudir a la notificación edictal, dado el carácter marcadamente excepcional que tiene.

Procede por ello estimar que las notificaciones por comparecencia no fueron conforme a derecho, lo que ha determinado una situación de indefensión de la interesada en los correspondientes expedientes, dado que la que refiere el art. 24.1 de la CE es solo aquella que produce, como en el caso, un real y efectivo menoscabo del derecho a defensa, con ausencia de trámites esenciales que abocan a la declaración de nulidad radical, por infracción esencial del procedimiento.

En consecuencia, procede estimar la demanda, anulando la resolución del TEARM recurrida y la liquidación y sanción impugnadas, reconociendo la situación jurídica individualizada que se demanda.

#### **Cuarto. Sobre las costas.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer las costas causadas en este procedimiento a la parte que ha visto rechazadas todas sus pretensiones, al no apreciarse que el caso presentara serias dudas de hecho o de derecho.

No obstante, a tenor del apartado cuarto de dicho artículo 139 la imposición de las costas podrá ser "a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima" y la Sala considera procedente, atendida la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, limitar la cantidad que, por los conceptos de honorarios de Abogado y derechos de Procurador, ha de satisfacer a la parte contraria la condenada al pago de las costas, hasta una cifra máxima total de 2.000 euros, más la cantidad que en concepto de IVA corresponda.

Vistos los preceptos citados y los demás de general y pertinente aplicación, y por cuanto antecede

### **FALLAMOS**

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña Claudia contra la resolución identificada en el fundamento jurídico primero, que anulamos y dejamos sin efecto, así como la liquidación y sanción impugnadas con las consecuencias inherentes de devolución de la cantidad indebidamente ingresada con sus intereses correspondientes.

Se condena al pago de las costas causadas en el presente recurso a la Administración demandada con la limitación que respecto de su cuantía se ha realizado en el último fundamento de derecho.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.