

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

Referencia: NFJ081537

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 448/2021, de 25 de marzo de 2021**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 6099/2019***SUMARIO:**

**Notificaciones. Lugar.** *Despacho del abogado de uno de los interesados. Acumulación de reclamaciones económico-administrativas.* La Sala de instancia, tras el examen de la normativa que resulta de aplicación y la cita de la STS de 26 de mayo de 2011, recurso n.º 5423/2008 (NFJ043870), en la que se afirma que el hecho de que en la diligencia de notificación se hiciera constar sólo el nombre de la reclamante en la primera de las reclamaciones acumuladas no es un defecto de carácter sustancial, y, por tanto, opera la presunción de que la resolución llegó a conocimiento del recurrente en la fecha de la notificación en el domicilio designado. La sentencia impugnada considera que el hecho de que en la diligencia de notificación se hiciera constar sólo el nombre de la reclamante en la primera de las reclamaciones acumuladas no es un defecto de carácter sustancial, y, por tanto, opera la presunción de que la resolución llegó a conocimiento del recurrente, en la fecha de notificación en el domicilio designado. Esta conclusión debe ser ratificada por la Sala por las siguientes consideraciones que atienden a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta, como se ha expuesto, un importante grado de casuismo. Lo relevante será determinar la validez de la notificación de la resolución única acumulada a los reclamantes en el domicilio designado por todos ellos, en concreto, un despacho profesional, a fin de concluir si la resolución notificada ha llegado a conocimiento tempestivo de los interesados. La notificación de la resolución acumulada fue recogida por un empleado del despacho, lo que en ningún momento ha sido cuestionado. Del texto de la resolución se desprende, sin dificultad, que la resolución afectaba a los tres reclamantes, como así resulta tanto del encabezamiento, en el que se recoge el número de las reclamaciones, como del antecedente de hecho tercero y de la parte dispositiva. Aquí no se ha notificado un acto administrativo a un abogado en su despacho, en el que conste como destinatario un cliente suyo y, además, se consigne que se dicta en un procedimiento acumulado en el que figuran los datos personales de otros interesados, sino que, en este caso, lo que ha tenido lugar es la notificación de una resolución del TEAC que afecta a varios interesados, en el domicilio de un despacho profesional, designado por los reclamantes para recibir las notificaciones de unas reclamaciones económico administrativas interpuestas por todos ellos. Consecuentemente, en el caso que se examina no está en debate una obligación de secreto profesional que afectaría a un letrado en concreto, en relación con un cliente suyo, sino la validez de una notificación de una resolución realizada en el domicilio de ese despacho profesional. En efecto, el receptor de esa notificación no fue un abogado en concreto, amparado por el secreto profesional, sino el despacho que, a través de un empleado, recibió la resolución relativa a todos los reclamantes que habían designado ese despacho como lugar para la práctica de las notificaciones [Vid., ATS de 28 de mayo de 2020, recurso n.º 6099/2019 (NFJ078041) y SAN de 5 de junio de 2019, recurso n.º 798/2018 (NFJ078042) que se confirma]

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT); arts. 230, 234, 235 y 236.

Constitución Española, art. 24.

**PONENTE:***Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.***TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 448/2021

Fecha de sentencia: 25/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6099/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/03/2021

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 6099/2019

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

### SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 6099/2019, interpuesto por la procuradora doña Ana Rayón Castilla, en representación de don Humberto, contra la sentencia dictada el 5 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que inadmite el recurso núm. 798/2018, en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero. Resolución recurrida en casación.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 5 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que inadmite por extemporaneidad el recurso contencioso-administrativo núm. 798/2018, interpuesto por la representación procesal de don Humberto contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2016, que, a su vez, desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos de liquidación dictados el 19 de diciembre de 2012, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: INADMITIR el recurso contencioso-administrativo nº 798/2018 interpuesto por la representación procesal de D. Humberto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2016, por extemporaneidad.

Con imposición de costas a la parte recurrente".

**Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La procuradora doña Ana Rayón Castilla, en representación de don Humberto, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1. Los artículos 230.1 y 234.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en relación con el artículo 24 de la Constitución ["CE"].

1.2. El artículo 108.2 LGT, en relación con los artículos 1.2, 32 y 42 del Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española (BOE de 10 de julio) ["EGAE"]; el artículo 542.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) ["LOPJ"]; y el artículo 5 del Código Deontológico de la Abogacía Española ["CDAE"].

2. La Sala de instancia, por auto de 4 de septiembre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente, don Humberto, y recurrida, la Administración General del Estado, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

**Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 28 de mayo de 2020, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son:

"(i) Determinar si en los supuestos en que, a solicitud de los diferentes interesados, se tramite y se resuelva una reclamación económico-administrativa de forma acumulada, resulta suficiente practicar la notificación de la resolución sólo a uno de ellos en el domicilio designado al efecto por todos los reclamantes, indicando en la diligencia de notificación que se trata de un expediente acumulado o, por el contrario, se exige que la notificación se realice, de forma individualizada, a cada uno de los interesados en el domicilio indicado en sus respectivos escritos de reclamación aunque dicho domicilio sea común a todos.

(ii) Dilucidar si, recibida por un abogado en su despacho profesional una notificación de un acto administrativo en la que conste como destinatario un cliente suyo y, además, se consigne que se dicta en un procedimiento acumulado, al tener conocimiento del contenido del acto objeto de esa notificación -acto en el que figuran los datos personales del resto de interesados-, puede o no ponerse en contacto con ellos, al objeto de comunicarles que se ha recibido tal notificación, de acuerdo a las exigencias deontológicas, en particular, al secreto profesional a las que se encuentra sujeto".

Asimismo, se identifican como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación los siguientes:

"los artículos 230.1 y 234.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 32.1 y 42 del Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de esta última".

2. La procuradora doña Ana Rayón Castilla, en la representación ya acreditada de don Humberto, mediante escrito de fecha 24 de julio de 2020, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que deduce las siguientes pretensiones:

"En relación con el primer motivo, la pretensión deducida en el presente recurso radica en que esa Excm. Sala del Tribunal Supremo, en recta interpretación de los arts. 230.1 y 234.4 LGT, declare como doctrina que aunque se resuelva varias reclamaciones económico-administrativas de forma acumulada en una sola resolución, no basta con que el Tribunal Económico-Administrativo practique la notificación de la resolución a uno solo de los reclamantes, presumiendo que el resto de los interesados han tenido conocimiento por el hecho de que el domicilio designado por todos ellos es el mismo, sino que se exige que la notificación se realice de forma individualizada a cada uno de los interesados con independencia de que el domicilio designado por cada uno de ellos sea o no el mismo; y, en consecuencia, case la sentencia recurrida y estime el recurso contencioso-administrativo.

En relación con el segundo motivo casacional, la pretensión deducida radica en que, en atención al contenido y disposiciones deontológicas relativas al deber de secreto profesional de los letrados establecidas en los arts. 32 y 42 EGAE, señale que no es posible fijar como doctrina legal que, con carácter general, el letrado que recibe la notificación de una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo dirigida a un solo contribuyente que resuelve de forma acumulada tres reclamaciones por ser su despacho profesional la dirección consignada a efectos de notificaciones, o el letrado al que se le encarga la impugnación en vía contencioso-administrativa de dicha resolución, tengan la obligación de comunicarla al resto de interesados".

Termina solicitando:

"Que admita este escrito, tenga por interpuesto recurso de casación contra la resolución indicada en el encabezamiento, y dicte Sentencia por la que, estimando el presente recurso, (i) case la Sentencia impugnada anulándola y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, (ii) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del TEAC de fecha 3 de noviembre de 2016, de la que esta parte ha tenido conocimiento por primera vez mediante su notificación el 18 de julio de 2018, mediante la que se desestima la reclamación económica administrativa número NUM007, NUM008 y NUM009, interpuestas contra los respectivos acuerdos de liquidación dictados en fecha 19 de diciembre de 2012 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009".

#### **Cuarto. Oposición del recurso de casación.**

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición al recurso de casación en fecha 21 de octubre de 2020, que observa los requisitos legales, en el que sobre la pretensión formulada de contrario y la correcta interpretación de los preceptos aplicables, señala que:

"Si bien, la demostración de que la Resolución del TEAC fue realmente notificada el 10 de noviembre de 2016, determinando ello la extemporaneidad del recurso contencioso formulado por el recurrente, aspecto básico y relacionado con la controversia planteada y sobre la que también debe versar el pronunciamiento de esa Sala, simplifica e incluso sobrepasa la decisión de las cuestiones de interés casacional del recurso, solicitamos, en todo caso, que fije como doctrina que, en los casos de acumulación de varias reclamaciones formuladas por varias personas que han fijado un único domicilio común a todos ellos para notificaciones, resulta suficiente que la notificación de la resolución conjunta referida a los mismos se pueda notificar en ese domicilio único sin que, por otro lado, al tratarse de una notificación practicada en un Despacho, no en un despacho de un abogado concreto, entren en juego las exigencias deontológicas y en particular el secreto profesional, ya que lo determinante es precisar en este caso si la notificación de la resolución en el domicilio de un Despacho profesional designado por todos los reclamantes, llegó a conocimiento de los mismos en esa fecha, de acuerdo con los criterios exigidos en materia de notificaciones por la doctrina jurisprudencial, lo que aquí ocurrió.

Sobre esa base y resolviendo, en todo caso, la controversia concreta, desestime el recurso".

Termina interesando:

"Que, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando, en su caso, los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación quinta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

#### **Quinto. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 23 de octubre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 22 de diciembre de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 16 de marzo de 2021, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.*

1. Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 5 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que inadmite por extemporaneidad el recurso contencioso-administrativo núm. 798/2018, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por la representación procesal de don Humberto, es o no conforme a Derecho y, en su caso, dar respuesta a las cuestiones que formula el auto de admisión, consistentes en:

"(i) Determinar si en los supuestos en que, a solicitud de los diferentes interesados, se tramite y se resuelva una reclamación económico-administrativa de forma acumulada, resulta suficiente practicar la notificación de la resolución sólo a uno de ellos en el domicilio designado al efecto por todos los reclamantes, indicando en la diligencia de notificación que se trata de un expediente acumulado o, por el contrario, se exige que la notificación se realice, de forma individualizada, a cada uno de los interesados en el domicilio indicado en sus respectivos escritos de reclamación aunque dicho domicilio sea común a todos.

(ii) Dilucidar si, recibida por un abogado en su despacho profesional una notificación de un acto administrativo en la que conste como destinatario un cliente suyo y, además, se consigne que se dicta en un procedimiento acumulado, al tener conocimiento del contenido del acto objeto de esa notificación -acto en el que figuran los datos personales del resto de interesados-, puede o no ponerse en contacto con ellos, al objeto de comunicarles que se ha recibido tal notificación, de acuerdo a las exigencias deontológicas, en particular, al secreto profesional a las que se encuentra sujeto".

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución, que resultan de la sentencia de instancia y del expediente administrativo, son los siguientes:

2.1. Con fecha 8 de marzo de 2012, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación tributarias de carácter parcial en relación a D<sup>a</sup> Rosalia, D. Pelayo y D. Humberto, limitadas a la comprobación de la correcta tributación en el IRPF 2009 de la venta de participaciones propias a la sociedad EDREM, S.L.

Tras la incoación, el 6 de septiembre de 2012, de sendas actas de disconformidad, se dictaron tres acuerdos de liquidación, uno por cada obligado tributario, en fecha 19 de diciembre de 2012, en los que se determinaba la oportuna deuda tributaria por IRPF para cada uno de ellos en relación a dicha venta.

2.2. Disconformes con los acuerdos de liquidación, doña Rosalia, don Pelayo y el hoy recurrente don Humberto interpusieron, cada uno de ellos, de manera individual, reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fueron registradas con los números NUM007, NUM008 y NUM009, respectivamente.

En los tres escritos de interposición, cumpliendo con lo exigido en el artículo 235.2 LGT, se hizo constar, como domicilio para notificaciones, el siguiente: "Despacho Mazars & Asociados, c/ Diputación nº 260-1<sup>a</sup> Planta, 08007 Barcelona".

En los respectivos escritos de interposición, cada uno de los hermanos afirmaba que los otros dos obligados tributarios habían presentado en la misma fecha y en unidad de acto sus respectivas reclamaciones económico-administrativas contra sus correspondientes liquidaciones, por lo que entendían que concurría la causa de acumulación prevista en el artículo 230.1.b) LGT e interesaban la acumulación de las tres reclamaciones en una sola, de modo que se resolvieran los tres expedientes conjuntamente.

2.3. A continuación, conforme al artículo 236 LGT, se puso de manifiesto el expediente a cada uno de los reclamantes, por término de un mes, para que pudieran examinarlo y presentar alegaciones. La puesta de manifiesto se notificó, individualmente, a los tres en el domicilio por ellos señalado en sus respectivos escritos de reclamación: "Despacho Mazars & Asociados"; C/ Diputación, 260 1º, 08007- Barcelona; con indicación del número de reclamación correspondiente a cada uno de ellos: doña Rosalia nº NUM007, don Pelayo, nº NUM008, y don

Humberto, nº NUM009. Los tres presentaron escrito de alegaciones, el 7 de octubre de 2013, en sus respectivas reclamaciones y solicitaron, de nuevo, la acumulación de las tres reclamaciones.

2.4. El TEAC, sin pronunciarse autónomamente sobre la acumulación solicitada, aunque accediendo implícitamente a ella, dictó una única resolución en fecha 3 de noviembre de 2016, resolviendo de manera acumulada las tres reclamaciones ( NUM007, NUM008 y NUM009), en sentido desestimatorio de las mismas. La resolución acumulada de las tres reclamaciones se refleja formalmente en el margen de la resolución -" NUM007, NUM008 y NUM009 acumulados"-, en el encabezamiento -"En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por D.ª Rosalía (N.I.F. ...), D. Pelayo (NIF...) y D. Humberto (...), actuando todos ellos en su propio nombre y representación; con domicilio a efectos de notificaciones en "Despacho Mazars & Asociados", calle Diputación, nº 260 - 1ª planta, 08007 BARCELONA; contra los respectivos Acuerdos de liquidación dictados el 19 de diciembre de 2012 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, sede Barcelona, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2009"- y en la parte dispositiva - "ESTE TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en las reclamaciones económico-administrativas NUM007, NUM008 Y NUM009 acumuladas; ACUERDA: DESESTIMARLAS, confirmando los acuerdos de liquidación impugnados"-.

2.5. Dicha resolución fue notificada, el 10 de noviembre de 2016, en el domicilio indicado por los tres reclamantes en sus respectivos escritos de interposición, Despacho Mazars & Asociados, c) Diputación nº 260-1ª Planta, 08007 BARCELONA, siendo recogida por un empleado, constando en la diligencia de notificación como reclamante Rosalía y como número de reclamación NUM007 y acumulados.

2.6. Contra dicha resolución, Dª Rosalía interpuso, en tiempo y forma, recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Cuarta, tramitado con el núm. 15/2017, en el que recayó sentencia desestimatoria el 14 de mayo de 2019. Dicha sentencia adquirió firmeza al inadmitirse, por providencia de 13 de febrero de 2020, el recurso de casación preparado contra la misma. La defensa letrada de Dª Rosalía, tanto en el recurso contencioso-administrativo como en el recurso de casación de esta Sala - núm. 5150/2019-, fue llevada por D. Jaime Bonet León.

2.7. D. Humberto y D. Pelayo no recurrieron la resolución del TEAC de 3 de noviembre de 2016.

2.8. El 27 de marzo de 2018, D. Jaime Bonet León, en nombre y representación de D. Humberto, presentó un escrito ante el TEAC solicitando que se dictara acuerdo declarando la prescripción del derecho a exigir la deuda por haber transcurrido más de cuatro años sin que el Tribunal dictara resolución resolviendo la reclamación formulada. Esta solicitud fue contestada por el Tribunal en virtud de una comunicación, en la que indicaba que la resolución se había dictado el 3 de noviembre de 2016, habiendo sido notificada a los interesados en el domicilio designado a efectos de notificaciones por los reclamantes (Despacho Mazars & Asociados), en fecha 10 de noviembre de 2016, y que la diligencia de notificación extendida por el Agente Tributario, y firmada por un empleado del despacho, refiere expresamente las reclamaciones que se notifican: NUM007 y acumuladas.

2.9. D. Humberto, bajo la dirección letrada del Sr. Bonet León, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC de 3 de noviembre de 2016, ante la Sección Cuarta de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, registrado con el número 798/2018, que dictó sentencia el 5 de junio de 2019 inadmitiendo el recurso por extemporaneidad ( artículo 69.e) LJCA), rechazando en consecuencia la prescripción invocada y considerando válida la notificación de la resolución practicada el 10 de noviembre de 2016.

La Sala de instancia, tras el examen de la normativa que resulta de aplicación y la cita de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2011 (rec. 5423/2008), razona en los siguientes términos:

" SEXTO. - Una vez fijados estos parámetros, estamos ya en condiciones de determinar si en este caso debe entenderse que el recurrente tuvo o pudo tener conocimiento de la notificación de la resolución de 3 de noviembre de 2016, efectuada el 10 de noviembre de 2016.

Como se ha expuesto, la notificación se efectuó en el domicilio designado por el interesado (Despacho Mazars & Asociados", calle Diputación, nº 260- 1ª planta, 08007 BARCELONA), y fue recogida por un empleado del despacho - lo que no se cuestiona-. Además, en la diligencia de notificación se indica que se trataba de la reclamación de Dª Rosalía y acumuladas, siendo así que la acumulación había sido solicitada por todos reclamantes.

En el texto íntegro de la resolución constaba claramente la acumulación, y el nombre de los tres reclamantes, entre ellos el ahora recurrente, y los tres acuerdos de liquidación impugnados. Y tanto el escrito presentado ante el TEAC solicitando que se declarara la prescripción, como el presente recurso se han presentado por la misma persona, el letrado D. Jaime Bonet León, que también asistió a Dª Rosalía en el recurso contencioso administrativo por ella interpuesto tempestivamente frente a la citada resolución de 3 de noviembre de 2016 (P.O 15/2017), siendo evidente que la simple lectura de dicha resolución permitía conocer de manera inequívoca que la misma resolvía también, de manera acumulada, la reclamación presentada por D. Humberto y D. Pelayo.

En consecuencia, consideramos que el hecho de que en la diligencia de notificación se hiciera constar sólo el nombre de la reclamante en la primera de las reclamaciones acumuladas no es un defecto de carácter sustancial,

y, por tanto, opera la presunción de que la resolución llegó a conocimiento del recurrente en la fecha de la notificación en el domicilio designado el 10 de noviembre de 2016.

Al respecto, ha declarado el Tribunal Supremo que "cuando las quebrantadas son formalidades de carácter secundario, debe partirse de la presunción de que, en principio, el acto o resolución ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado, en la medida en que las formalidades obviadas no se consideran garantías imprescindibles para asegurar que el destinatario recibe a tiempo la comunicación, sino mero refuerzo de aquéllas. En este sentido, esta Sala ha señalado que " no puede elevarse a rito lo que no es más que un requisito formal de garantía no determinante de nulidad, cuando se trata de una omisión intrascendente, en cuanto la realidad acredita el conocimiento por el destinatario del contenido del acto y de todas las exigencias para su impugnación desde el momento de la notificación" [ Sentencias 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; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto; y de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

Por ello, hemos de concluir que cuando se interpone el presente recurso ya estaba fuera del plazo de dos meses legalmente establecido, por lo que el mismo es extemporáneo, y concurre la causa de inadmisibilidad contemplada en el artículo 69. e) LJCA, debiendo rechazarse en consecuencia, la prescripción del derecho a reclama la deuda tributaria".

### **Segundo.** *Preceptos objeto de interpretación.*

**1.** El auto de admisión, en relación a la primera cuestión de interés casacional planteada, cita como preceptos que, en principio, han de ser objeto de interpretación los artículos 230.1 y 234.4 de la Ley General Tributaria.

**2.** El artículo 230.1 de la LGT, relativo a la "Acumulación de reclamaciones económico-administrativas", establece que:

"1. Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos:

a) Las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo, que deriven de un mismo procedimiento.

b) Las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente, planteen idénticas cuestiones y deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo.

c) Las que se hayan interpuesto por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares.

d) La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive".

A su vez, el artículo 234.4 LGT, relativo a las normas generales sobre el procedimiento general económico-administrativo, dispone que:

"Todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico-administrativa serán notificados a aquéllos, bien por medios electrónicos, bien en el domicilio señalado o, en su defecto, de acuerdo con el artículo 112 de esta Ley".

**3.** De otro lado, y en relación a la segunda cuestión de interés casacional, cita también como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 32.1 del Estatuto General de la Abogacía Española, que dispone:

"De conformidad con lo establecido por el artículo 437.2 [LOPJ], los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos".

Asimismo, el artículo 42 establece:

"1. Son obligaciones del abogado para con la parte por él defendida, además de las que se deriven de sus relaciones contractuales, el cumplimiento de la misión de defensa que le sea encomendada con el máximo celo y diligencia y guardando el secreto profesional.

2. El abogado realizará diligentemente las actividades profesionales que le imponga la defensa del asunto encomendado, ateniéndose a las exigencias técnicas, deontológicas y éticas adecuadas a la tutela jurídica de dicho asunto y pudiendo auxiliarse de sus colaboradores y otros compañeros, quienes actuarán bajo su responsabilidad.

3. En todo caso, el abogado deberá identificarse ante la persona a la que asesore o defienda, incluso cuando lo hiciera por cuenta de un tercero, a fin de asumir las responsabilidades civiles, penales y deontológicas que, en su caso, correspondan".

**Tercero. Cuestión previa sobre la primera cuestión de interés casacional. Eficacia de la notificación.**

1. Nos plantea el auto de admisión del presente recurso de casación en relación con la primera cuestión, si en los supuestos en que, a solicitud de los diferentes interesados, se tramite y se resuelva una reclamación económico-administrativa de forma acumulada, resulta suficiente practicar la notificación de la resolución sólo a uno de ellos en el domicilio designado al efecto por todos los reclamantes, indicando en la diligencia de notificación que se trata de un expediente acumulado o, por el contrario, se exige que la notificación se realice, de forma individualizada, a cada uno de los interesados en el domicilio indicado en sus respectivos escritos de reclamación aunque dicho domicilio sea común a todos.

Ha declarado esta Sala en numerosas ocasiones, como luego se expondrá, que, con carácter general y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia, que exige que debamos partir del *factum* establecido en la sentencia recurrida.

Resulta, pues, difícil juzgar en abstracto toda la casuística que la eficacia de las notificaciones puede producir, resultando, en consecuencia, muy complicado establecer una doctrina general. En efecto, el casuismo es, realmente, inagotable y exige estar al material probatorio del que se dispone en cada caso y a las declaraciones que -como hechos que no pueden controvertirse en casación- hayan efectuado los órganos de instancia.

De ahí la dificultad de formar una jurisprudencia que vaya más allá de la respuesta que resuelva este asunto, lo que comporta que no pueda fijarse una doctrina general con valor de jurisprudencia sobre esta cuestión.

2. Hecha esa precisión previa, pasamos a examinar la cuestión controvertida que gira en torno al alcance de la notificación de la resolución del TEAC de 3 de noviembre de 2016 que, de forma acumulada, si bien sin dictar resolución autónoma, acepta la solicitud formulada por cada uno de los tres reclamantes en su escrito de interposición y en las alegaciones posteriores, y resuelve acumuladamente las reclamaciones económico-administrativas - NUM007, NUM008 y NUM009- interpuestas por los tres hermanos Humberto Pelayo Rosalia contra tres acuerdos de liquidación, consecuencia de una comprobación inspectora parcial por IRPF 2009.

En suma, se controvierte si la notificación de la resolución del TEAC realizada el 10 de noviembre de 2016, respeta lo establecido en las normas que rigen en materia de notificaciones, así como la jurisprudencia que sobre las mismas ha recaído y, en consecuencia, es o no eficaz.

El recurrente sostiene que no practicar notificación a todos los interesados de la resolución de unas reclamaciones económico-administrativas interpuestas individualmente por cada uno de ellos en su propio nombre y representación, sin que resolviese previa y expresamente el Tribunal Económico- Administrativo sobre su acumulación pese a haber sido solicitada por cada interesado y, habiéndose tramitado cada una de las reclamaciones de los distintos interesados íntegramente de forma separada e individual, constituye un defecto de carácter sustancial que infringe el derecho a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE).

3. Reiteradamente se ha pronunciado esta Sala sobre la eficacia de las notificaciones, resultando ilustrativas las sentencias de 26 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 5423/2008), 19 de enero de 2012 (rec. cas. núm. 4954/2009), 22 de septiembre 2011 (rec. cas. núm. 2807/2008) y 6 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 3007/2007), que condensan toda la doctrina sobre las notificaciones, afirmando la primera de ellas lo siguiente:

"Por ello, consideramos necesario realizar una serie de consideraciones con relación a la eficacia de las notificaciones tributarias antes de analizar las circunstancias del caso.

Con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia.

Ahora bien, esta precisión de partida no impide que se puedan establecer una serie de parámetros que permitan abordar la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad en su tratamiento. La existencia de un número considerable de pronunciamientos de esta Sala aconseja realizar un esfuerzo sistematizador que permita, sin olvidar el necesario análisis del caso, incorporar criterios interpretativos a la hora de abordar su tratamiento.



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 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).

Y 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].

Una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo "el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución" ( SSTC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2; y 113/2001, de 7 de mayo, FJ 3), con el "consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados" [ SSTC 155/1988, FJ 4; 112/1989, FJ 2; 91/2000, de 30 de marzo; 184/2000, de 10 de julio, FJ 2; 19/2004, de 23 de febrero; y 130/2006, de 24 de abril, FJ 6. En igual sentido Sentencias de esta Sala de 25 de octubre de 1996 (rec. apel. núm. 13199/1991), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apel. núm. 12960/1991), FD Segundo].

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, FJ1; 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 consagran 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 " ni 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).

#### Cuarto.

Una vez establecido que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva, conviene comenzar aclarando, como presupuesto general, que lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

Pues bien, el análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitablemente, como hemos señalado anteriormente, muy casuística- pone de relieve que, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación.

La primera de las circunstancias concurrentes a valorar es, como acabamos de referir, el deber de diligencia exigible tanto al obligado tributario como a la Administración. Con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, "declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias" [ Sentencia de 12 de diciembre de 1997 (rec. cas. núm. cas. en interés de ley 6561/1996), FD Octavo].

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 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; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 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; y 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.

Ahora bien, sobre estas afirmaciones generales deben hacerse algunas matizaciones:

- En primer lugar, que el deber de diligencia del órgano judicial a la hora de indagar el domicilio no tiene siempre la misma intensidad, sino que varía en función del acto que se comunica (inicio de actuaciones judiciales o actos procesales de un procedimiento ya abierto) [ SSTC 113/2001, cit., FJ 5; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2].

- En segundo lugar, que " dicha obligación debe ponderarse en función de la mayor o menor dificultad que el órgano judicial encuentre para la identificación o localización de los titulares de los derechos e intereses en cuestión, pues no puede imponérseles a los Tribunales la obligación de llevar a cabo largas y complejas indagaciones ajenas a su función" ( STC 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2; y Sentencia de esta Sala 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero); sin que se pueda " demandar del Juez o Tribunal correspondiente una desmedida labor investigadora y de cercioramiento sobre la efectividad del acto de comunicación en cuestión" ( STC 113/2001, de 7 de mayo, FJ 5; en términos parecidos, SSTC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 90/2003, de 19 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; y 76/2006, de 13 de marzo).

- En tercer lugar, el Tribunal Constitucional viene señalando que existe un especial deber de diligencia de la Administración cuando se trata de la notificación de sanciones, con relación a las cuales, en principio, " antes de acudir a la vía edictal", debe "intentar la notificación en el domicilio que aparezca en otros registros públicos" (SSTC 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2).

Todos los citados elementos deben ser ponderados tendiendo siempre presente, de un lado, el principio antiformalista que, como ya hemos señalado, rige en materia de notificaciones, y, en síntesis, viene a implicar que, en este ámbito, lo decisivo no es que se cumplan las formalidades legales, sino que el interesado haya tenido o haya podido tener conocimiento tempestivo del acto; y, de otro, el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados.

En lo que a los ciudadanos se refiere, esta Sala ha señalado que el principio de buena fe " impid[e] que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos" [ Sentencias 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], y les impone " un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija" [ Sentencias 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Quinto; de 10 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 9547/2003), FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo], lo que conlleva, entre otros los siguientes corolarios:

a) Que el acto o resolución debe entenderse por correctamente practicada cuando, como advierten expresamente algunas normas vigentes ( arts. 111.2 LGT; 59.4 de la Ley 30/1992; y 43.a) del Real Decreto 1829/1999), el interesado rehúse su notificación [ Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 3302/2006), FD Tercero; en los mismos términos, Sentencias de 2 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 3251/2006), FD Tercero; y de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

b) Que carece de trascendencia que la notificación sea defectuosa si consta que el interesado ha podido conocer la decisión que se le pretendía comunicar; porque el principio de buena fe impide tutelar al recurrente cuando utiliza los errores incurridos por la Administración en la notificación, " con propósitos no de auténtica defensa, sino de obstrucción a la actuación de la Administración tributaria" [ Sentencia de 28 de julio de 2000 (rec. cas. núm. 6927/1995), FD Tercero].

c) Que si el interesado incumple con la carga de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio -y, reiteramos la precisión, siempre que la Administración haya demostrado la diligencia y buena fe que también le

son exigibles-, debe sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento [ Sentencias de 10 de junio de 2009, cit., FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009, cit., FD Segundo].

d) Y, finalmente, que, con carácter general, no cabe que el interesado alegue que la notificación se produjo en un lugar o con persona improcedente cuando recibió sin problemas y sin reparo alguno otras recogidas en el mismo sitio o por la misma persona [ STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 3; ATC 89/2004, de 22 de marzo, FJ 3; ATC 387/2005, de 13 de noviembre, FJ 3; Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Cuarto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apelación. núm. 12960/1991), FD Segundo].

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)".

4. Partiendo de tales criterios lo relevante será determinar en el concreto caso examinado, si la resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado.

La sentencia impugnada considera que el hecho de que en la diligencia de notificación se hiciera constar sólo el nombre de la reclamante -doña Rosalia- en la primera de las reclamaciones acumuladas no es un defecto de carácter sustancial, y, por tanto, opera la presunción de que la resolución llegó a conocimiento del recurrente, don Humberto, en la fecha de notificación en el domicilio designado, el 10 de noviembre de 2016.

Esta conclusión debe ser ratificada por la Sala por las siguientes consideraciones que atienden a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta, como se ha expuesto, un importante grado de casuismo.

Si bien es cierto que no consta la adopción, previa a la resolución de las reclamaciones, de un acuerdo resolviendo en sentido positivo la solicitud de acumulación formulada por los tres interesados, no es menos cierto, de un lado, que dicho acuerdo, de haberse dictado, solo tendría naturaleza de acto de trámite, no recurrible sino con la impugnación de la resolución de fondo; de otro, que el artículo 230.2 LGT solo exige que se conceda un trámite previo de audiencia sobre la procedencia de la acumulación en el caso de que no haya sido solicitada por los reclamantes; y, por último, que nada impide que sea la propia resolución del Tribunal Económico Administrativo la que resuelva sobre la acumulación solicitada, como así ha ocurrido en el caso que se examina, en que fue la propia resolución de 3 de noviembre de 2016 la que acordó en sentido positivo sobre la acumulación solicitada por los tres reclamantes, como claramente se desprende de su contenido (encabezamiento, antecedente de hecho tercero y parte dispositiva).

En línea con lo expuesto por el abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso, procede distinguir los casos de acumulación de reclamaciones correspondientes a varios reclamantes que han designado un domicilio distinto cada uno de ellos para oír las notificaciones, de aquellos otros en que los reclamantes, solicitantes de la acumulación, han designado el mismo domicilio para todos. En efecto, en los primeros, designación de domicilios distintos por cada uno de los reclamantes, la resolución única acumulada deberá notificarse individualmente a cada uno de ellos en el domicilio designado, evitando con ello cualquier atisbo de indefensión; sin embargo, la respuesta no puede ser la misma respecto de los segundos, esto es, cuando una vez acordada la acumulación, la notificación de la resolución única se deba hacer en el domicilio designado y ese domicilio es el mismo para todos. En este último caso, lo relevante será determinar la validez de la notificación de la resolución única acumulada a los reclamantes en el domicilio designado por todos ellos, en concreto, un despacho profesional, a fin de concluir si la resolución notificada ha llegado a conocimiento tempestivo de los interesados.

Y si bien es cierto que en la diligencia de notificación de la resolución solo se hizo constar el nombre de la primera reclamante, D<sup>a</sup> Rosalia, añadiendo los números de reclamación, el NUM007, de esa última, y acumulados, resueltas todas ellas en el mismo fallo, considera la sentencia impugnada que el defecto cometido no es de carácter sustancial y, por tanto, opera la presunción de que la resolución llegó a conocimiento del recurrente en la fecha de la notificación en el domicilio designado, el 10 de noviembre de 2016, presunción que debe ser ratificada por esta Sala atendiendo a las siguientes circunstancias cuya ponderación nos conducen a concluir que el recurrente tuvo o pudo tener conocimiento tempestivo de la resolución en el momento de su notificación en el domicilio por él designado.

Así, ya se ha expuesto que la Administración tributaria, tras dictar la resolución que, acumuladamente, resolvía conjuntamente las tres reclamaciones formuladas por los hermanos Humberto Pelayo Rosalia, remitió la misma al domicilio designado por todos ellos en sus reclamaciones individuales, un despacho profesional, en el que también recibieron el traslado previo para formular alegaciones, que evacuaron en tres escritos individuales. La notificación de la resolución acumulada fue recogida por un empleado del despacho, lo que en ningún momento ha sido cuestionado.

En la diligencia de notificación si bien se indicaba que se trataba de la reclamación de D<sup>a</sup> Rosalia y acumuladas, la acumulación había sido solicitada por todos los reclamantes, desprendiéndose de su contenido que la resolución se refería y afectaba a los tres reclamantes.

En efecto, del texto de la resolución se desprende, sin dificultad, que la resolución afectaba a los tres reclamantes, como así resulta tanto del encabezamiento, en el que se recoge el número de las reclamaciones, como del antecedente de hecho tercero y de la parte dispositiva.

Otro dato a considerar es que la defensa letrada de D<sup>a</sup> Rosalia, tanto en el recurso contencioso-administrativo como en el recurso de casación de esta Sala - núm. 5150/2019-, fue llevada por D. Jaume Bonet León, siendo también dicho abogado el que, en fecha 27 de marzo de 2018, en nombre y representación de D. Humberto, presentó un escrito ante el TEAC solicitando que se dictara acuerdo declarando la prescripción del derecho a exigir la deuda, siendo también el abogado que se encargó de la interposición del recurso contencioso-administrativo núm. 798/2018 seguido ante la Sala de la Audiencia Nacional.

En último término, resulta un dato especialmente revelador de que don Humberto, al igual que sus dos hermanos, tuvo adecuado conocimiento el día 10 de noviembre de 2016 de la resolución del TEAC de 3 de noviembre, impugnada en la instancia, el hecho de que el 19 de diciembre de 2016 ingresó dentro del plazo en periodo voluntario, que vencía el siguiente día 20, la deuda tributaria pendiente suspendida en la vía económico-administrativa y, unas semanas después, el 19 de enero de 2017, los intereses de demora derivados de esa suspensión, lo que a juicio de la Sala pone de manifiesto, una vez más, el conocimiento de la resolución notificada el 10 de noviembre de 2016.

#### **Cuarto. Segunda cuestión interpretativa.**

La segunda cuestión interpretativa se centra en determinar "si, recibida por un abogado en su despacho profesional una notificación de un acto administrativo en la que conste como destinatario un cliente suyo y, además, se consigne que se dicta en un procedimiento acumulado, al tener conocimiento del contenido del acto objeto de esa notificación -acto en el que figuran los datos personales del resto de interesados-, puede o no ponerse en contacto con ellos, al objeto de comunicarles que se ha recibido tal notificación, de acuerdo a las exigencias deontológicas, en particular, al secreto profesional a las que se encuentra sujeto".

Tal y como expone el abogado del Estado, dicha cuestión no se corresponde con los hechos del caso, pues aquí no se ha notificado un acto administrativo a un abogado en su despacho, en el que conste como destinatario un cliente suyo y, además, se consigne que se dicta en un procedimiento acumulado en el que figuran los datos personales de otros interesados, sino que, en este caso, lo que ha tenido lugar es la notificación de una resolución del TEAC que afecta a varios interesados, en el domicilio de un despacho profesional, designado por los reclamantes para recibir las notificaciones de unas reclamaciones económico administrativas interpuestas por todos ellos.

Consecuentemente, en el caso que se examina no está en debate una obligación de secreto profesional que afectaría a un letrado en concreto, en relación con un cliente suyo, sino la validez de una notificación de una resolución realizada en el domicilio de ese despacho profesional. En efecto, el receptor de esa notificación no fue un abogado en concreto, amparado por el secreto profesional, sino el despacho que, a través de un empleado, recibió la resolución relativa a todos los reclamantes que habían designado ese despacho como lugar para la práctica de las notificaciones.

En suma, lo que se sigue de los hechos que la Sala de instancia da por probados es algo diferente, en puridad, a lo que el auto de admisión nos plantea, lo que conduce a la aplicación de la doctrina de esta Sala relativa a que no caben interpretaciones en abstracto desvinculadas del caso concreto a enjuiciar, recogida, entre otros, en autos de 21 de marzo de 2017 -rec. 308/2016- y 31 de enero de 2018 -rec.1193/2017-, y conlleva que no pueda esta Sala pronunciarse sobre infracciones invocadas en relación con cuestiones no suscitadas en el debate procesal resuelto por la sentencia objeto de recurso de casación.

#### **Quinto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

**FALLO**

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**Primero.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Ana Rayón Castilla, en representación de don Humberto, contra la sentencia dictada el 5 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que inadmite el recurso núm. 798/2018, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.

**Segundo.**

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés votó en Sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección Segunda D. José Antonio Montero Fernández.

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.