



Consejo Jurídico
de la Región de Murcia

Dictamen nº **22/2011**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 2 de febrero de 2011, con la asistencia de los señores que al margen se expresa, ha examinado el expediente remitido en petición de consulta por el Ilmo. Sr. Secretario General de la Consejería de Economía y Hacienda (por delegación de la Excm. Sra. Consejera), mediante oficio registrado el día 3 de septiembre de 2010, sobre revisión de oficio de actos nulos solicitada por x, como consecuencia del devengo de un impuesto de sucesiones y donaciones (expte. **203/10**), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 19 de mayo de 2004 se otorga escritura de adjudicación de herencia por fallecimiento de x. Los herederos (entre ellos el instante) proceden a la autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en la modalidad de Sucesiones, resultando una cuota tributaria para x. de 0 euros.

SEGUNDO.- El 12 de diciembre de 2007, tras comprobar los valores declarados, se advierte la existencia de un hecho imponible no autoliquidado por el sujeto pasivo, por lo que se acuerda iniciar de oficio expediente de gestión tributaria con propuesta de liquidación provisional.

Intentada el 14 de enero de 2008 la notificación del indicado acto en la carretera de Tiñosa, núm. x, consta en el expediente (folio 106) el aviso de recibo en el que el agente postal indica "dirección incorrecta". Posteriormente se intenta, mediante agente notificador, la notificación, los días 18 y 25 de enero de 2008, en el mismo domicilio resultando infructuosa, bien porque la persona que se encontraba en él rehusó hacerse cargo de la notificación, o bien porque no se encontraba nadie en dicho domicilio (en las diligencias obrantes a los folios 120 y 121 del expediente no se concreta la causa por la que no se llevó a cabo la notificación). La edictal se produce en el Boletín Oficial de la Región de Murcia correspondiente al día 5 de febrero de

2008.

TERCERO.- El 22 de abril de 2008 se dicta acuerdo de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor declarado, en la que, tras sumar unos intereses de demora de 2.693,97 euros, se fija la deuda tributaria en 15.590,07 euros.

Intentada, vía postal, la notificación de dicho acuerdo y del documento de ingreso de la citada liquidación en el mismo domicilio, es decir, Camino de Tiñosa, x, se hace constar que la dirección es incorrecta (12 de mayo de 2008), y aunque en el informe del Director General de Tributos que figura al folio 247 se indica que este acto le fue notificado al contribuyente de igual forma que el acuerdo de inicio del expediente, es decir, un primer intento vía postal y dos más mediante agente notificador, estas últimas actuaciones no figuran documentadas en el expediente. El 5 de junio de 2008 se procede a la notificación edictal del acuerdo.

CUARTO.- El 8 de abril de 2009, el x. presenta escrito en el que solicita la nulidad del procedimiento de comprobación de valores dada la no notificación de los actos que lo integran, pues aquélla se intentó en un domicilio, Camino de Tiñosa, x, Los Dolores, C.P. 30.570, Murcia, que no corresponde al del interesado, que reside, como se indica en la escritura de adjudicación de la herencia de su padre, en la C/ Mayor, x, Los Dolores, C.P. 30.011, Murcia. La solicitud de anulación se ampara, con carácter general, en el artículo 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC).

Acompaña como documentos que acreditan que su domicilio es el que indica, los siguientes:

- Volante individual de empadronamiento.
- Escritura de compraventa de su vivienda.
- Recibos de x y de y. dirigidos a su correcto domicilio.
- Copia del pliego informativo de la Junta Electoral de Zona de Murcia, mediante el que se le notifica su nombramiento como miembro de una mesa electoral, en el que también figura su domicilio correcto.
- Copia del acuse de recibo de la notificación intentada por la administración tributaria con fecha 12 de mayo de 2008 en el domicilio erróneo, Crta. de Tiñosa, x, CP 30570, en el que se hace constar por el empleado del servicio de correos que se trata de una

"dirección incorrecta".

Indica el interesado que la notificación edictal que se ha llevado a cabo carece de virtualidad porque únicamente se ha sustentado sobre el pilar de la ignorancia por parte de la administración tributaria del lugar donde hayan de practicarse las notificaciones, lo que resulta especialmente grave teniendo en cuenta que el domicilio real del contribuyente figuraba en la escritura de adjudicación de herederos y en otros documentos de contenido fiscal obrante en dicha administración. En apoyo de su tesis cita diversas sentencias del Tribunal Supremo.

Para el x. la falta de notificación ha dado lugar a la prescripción de la deuda tributaria líquida, a tenor de lo previsto en el artículo 66, b) de la Ley General Tributaria (LGT).

Termina su escrito solicitando la nulidad del procedimiento de comprobación de valores y liquidación tributaria, declarando la improcedencia de la cuota complementaria indebidamente liquidada, cuyo importe de 15.590,07 euros ha sido abonado el día 3 de febrero de 2009, si bien de modo cautelar, por el interesado.

QUINTO.- Con fecha 15 de julio de 2009, el Director General de Tributos acuerda iniciar el procedimiento de revisión de oficio de la liquidación tributaria.

SEXTO.- Conferido trámite de audiencia al interesado, el 17 de noviembre de 2009 presenta escrito de alegaciones para ratificarse en las vertidas en su escrito inicial.

SÉPTIMO.- El 5 de julio de 2010 emite informe el Servicio Jurídico Tributario. Se afirma en él que la notificación de los actos integrantes del procedimiento de gestión se ha ajustado a lo establecido en los artículos 48, 102, 109, 110, 111 y 112 LGT, pues se efectuaron *"al domicilio del recurrente que figuraba en la escritura pública de adjudicación de herencia, presentada y autoliquidada en la oficina gestora de esta Dirección General de Tributos el 31 de mayo de 2004, y en la base de datos centralizada de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria: Cr. Tiñosa, nº x, Los Dolores, CP 30.570"*. Añade que los problemas habidos para proceder a la notificación personal del interesado sólo a él son imputables, al haber incumplido su obligación de comunicar a la Administración el cambio de domicilio fiscal (art. 48.3 LGT). Recuerda, con cita del Dictamen 25/2008, la doctrina de este Consejo Jurídico acerca de la no afectación al derecho de defensa del artículo 24 CE por los defectos en la forma de practicar la notificación, salvo en el ámbito del derecho sancionador.

En cuanto al segundo motivo de nulidad alegado por el interesado: haber prescindido la Administración tributaria total y absolutamente del cauce legalmente establecido, lo que habría dado lugar a la prescripción de la deuda tributaria, se recoge en el informe jurídico que el procedimiento ha sido rigurosamente respetuoso con las normas que le resultan de aplicación (LGT, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su Reglamento), indicando, además, que para que concurriese la causa de nulidad del artículo 217.1,e) LGT, sería necesario, como ha declarado la constante doctrina del Tribunal Supremo, que se hubiera prescindido por entero, de un modo manifiesto y terminante, del procedimiento obligado para elaborar el correspondiente acto administrativo; o bien de alguno de sus trámites esenciales que se puedan equipar a esa omisión total.

Finalmente, y aunque no constituya causa de nulidad, el informe señala la falta de la prescripción alegada por el instante, pues, de conformidad con lo establecido en el artículo 68.2 LGT, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada se interrumpe, entre otras causas, por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Concluye el informe señalando la procedencia de desestimar la solicitud de revisión de oficio.

OCTAVO.- Por el Servicio Jurídico de la Consejería consultante se emite informe que propone la desestimación de la solicitud de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, toda vez que ninguno de los dos motivos alegados por el actor (notificación defectuosa que ha causado indefensión y prescripción), pueden fundamentar la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho, pues no se encuentran comprendidos en ninguno de los supuestos del artículo 217.1 LGT.

NOVENO.- Solicitado el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se emite el 28 de julio de 2010, acogiendo la tesis mantenida por el Servicio Jurídico Tributario acerca de la procedencia de desestimar la solicitud de revisión, al considerar que, aunque no se expresa la concreta causa de nulidad que se invoca de entre las tasadas del artículo 217 LGT, de las alegaciones del interesado puede inferirse que vincula los defectos en la notificación con una lesión del derecho de defensa, lo que permite encuadrar la alegación en la causa de nulidad establecida por el apartado 1, a) del indicado precepto y, con cita del Dictamen núm. 25/2008 de este Consejo Jurídico, afirma que la hipotética falta de notificación del acto impugnado, de haberse producido, no lesiona el contenido esencial de un derecho susceptible de amparo constitucional.

En tal estado de tramitación y tras incorporar los preceptivos extracto de secretaría e índice de documentos, se remitió el expediente en solicitud de Dictamen mediante escrito recibido en el

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

De conformidad con el artículo 12.6 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en relación con el 217.4, segundo párrafo, LGT, el presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, al versar sobre la revisión de oficio de un acto administrativo en materia tributaria, cuya declaración de nulidad se pretende.

SEGUNDA.- Del procedimiento.

La LGT regula en el Título V la revisión en vía administrativa y, en concreto, el artículo 217 prevé la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria. En desarrollo de dicha ley se aprobó el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que regula la revisión de actos nulos de pleno derecho en los artículos 4 y siguientes (RD 520/2005).

Ha de precisarse aquí que, si bien el interesado se limita a solicitar la nulidad del procedimiento de comprobación de valores y posterior liquidación sin efectuar una calificación expresa de su escrito de solicitud como revisión de oficio, la Administración ha sustituido al actor en dicha determinación, tramitando la pretensión anulatoria por los trámites del procedimiento de revisión, único que permite la sustanciación de la solicitud, dado el carácter preclusivo de las vías ordinarias de reclamación y recurso, y el vencimiento de los plazos para su interposición.

El actor está debidamente legitimado para instar el procedimiento de revisión de oficio en cuanto es el destinatario directo del acto administrativo cuya nulidad se pretende.

Por otro lado, la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

está pasivamente legitimada, toda vez que a ella pertenece el órgano que ha dictado el acto cuya nulidad se pretende, siendo competente para resolver el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos la Consejera de Economía y Hacienda, de acuerdo con el artículo 217.5 LGT y con el 16.1,g) de la Ley 7/2004, de 28 de diciembre, de Organización y Régimen Jurídico de la Administración regional.

En aplicación de la normativa citada en el primer párrafo de la presente Consideración, se han cumplido los trámites fundamentales que integran este tipo de procedimientos. No obstante, cabe señalar las siguientes observaciones:

a) No obra una formal propuesta de resolución del procedimiento objeto de Dictamen (propuesta exigible a tenor de lo establecido tanto en el artículo 5.4 del RD 520/2005 como en el artículo 46.2 del Decreto 15/1998, de 2 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento de este Consejo Jurídico). No obstante, en evitación de una inconveniente dilación en la resolución del procedimiento, puede considerarse como tal el informe del Servicio Jurídico de la Dirección General de Tributos, visado por el titular de dicho Centro Directivo, a quien compete su formulación según lo dispuesto en el Decreto 32/2006, de 21 de abril, por el que se aprueba la estructura de la Consejería de Economía y Hacienda, aunque ésta debe, en el futuro, observar un cumplimiento más riguroso de este requisito, incorporando a los expedientes objeto de consulta una propuesta de resolución en los términos previstos en los preceptos mencionados.

b) Ha sido rebasado el plazo máximo para notificar la resolución expresa, que, tratándose de una revisión iniciada a instancia de parte, será de un año desde la presentación de la solicitud por el interesado, según dispone el artículo 217.6 LGT. En efecto, presentada la reclamación el 8 de abril de 2009, cuando la solicitud de Dictamen tiene entrada en este Órgano Consultivo el día 3 de septiembre de 2010, el plazo de resolución y notificación se había sobrepasado con creces. Esta circunstancia no obsta la resolución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.1 LPAC.

TERCERA.- Sobre el fondo del asunto: inexistencia de causa de nulidad.

I. La revisión de oficio de actos administrativos, en general, constituye un procedimiento excepcional en virtud del cual la Administración, ejerciendo potestades privilegiadas de autotutela, puede por sí misma, bien por propia iniciativa o a instancia del interesado, sin intervención judicial, anular o declarar la nulidad de sus propios actos.

En particular, la revisión de oficio de actos tributarios regulada en el artículo 217 LGT procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia en el acto cuya revisión se insta de vicios especialmente graves que fundamenten dicha declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Por ello, no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en un procedimiento de revisión de oficio, sino sólo los específicamente establecidos en la ley, que para el supuesto que nos ocupa son los que se concretan en el artículo 217 LGT, de acuerdo con el cual:

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

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

Atendido tan extraordinario carácter, este Dictamen se contrae de forma estricta a la

determinación de si en el supuesto sometido a consulta concurren tales causas, sin efectuar una valoración de la actuación administrativa desarrollada, más allá de lo que sea estrictamente necesario para determinar si se dan las circunstancias legales habilitantes para declarar la nulidad del acto administrativo impugnado.

Por otra parte, la excepcionalidad de esta institución y el carácter tasado de las causas en las que cabe sustentarla configuran una suerte de carga para el interesado que insta la nulidad, quien debe alegar la concurrencia de una o varias de tales causas en el acto objeto de la pretensión anulatoria, argumentando o razonando en qué medida y en atención a qué consideraciones el acto ha incurrido en tal o tales causas, no siendo suficiente a estos efectos una mera invocación *in genere* de existencia de nulidad. Bien es cierto que la mera omisión de la concreta causa de nulidad en la que se pretende amparar la acción ejercitada no es suficiente para inadmitirla en virtud del artículo 217.3 LGT, si de las alegaciones del actor puede deducirse en cuál de ellas se basa, como aquí sucede y pone de manifiesto la Dirección de los Servicios Jurídicos, pero la insuficiencia argumentativa en una acción tan excepcional como la ejercida necesariamente redundará en una mayor dificultad de estimación.

En el supuesto sometido a Dictamen el interesado solicita la nulidad del acto administrativo de liquidación invocando con carácter general el artículo 62 LPAC, precepto que no resulta de aplicación al existir un régimen jurídico propio para la revisión de los actos tributarios constituido por el ya mencionado artículo 217 LGT, a cuyo contenido habrá de ceñirse el análisis sobre la concurrencia o no de uno o varios motivos de revisión.

En cualquier caso, coincide el Consejo Jurídico con los órganos preinformantes en que las alegaciones formuladas constituyen una invocación tácita de las causas de nulidad contempladas en el artículo 217.1, letras a) y e) LGT.

En efecto, el contribuyente solicita la declaración de nulidad de la notificación de la liquidación tributaria debido a que no se practicó debidamente, en la medida que en que se dirigió a un domicilio distinto al que en realidad reside el cual era conocido por la Administración tributaria por haberse hecho constar en la escritura de adjudicación de herencia, y que esa irregularidad le sumió en una situación de indefensión, al habersele privado del derecho a conocer el origen de la deuda y poder rebatir, en su caso, el contenido de los informes, valoraciones y dictámenes sobre los que se basó la liquidación efectuada.

II. En primer lugar resulta necesario determinar si efectivamente existieron irregularidades en la notificación y, para el supuesto de que así fuese, si las mismas tienen entidad suficiente para declarar su nulidad.

Examinadas las actuaciones llevadas a cabo en el expediente de gestión resulta que tanto el inicio del expediente de comprobación de valores y propuesta de liquidación provisional, como la posterior liquidación definitiva, se intentan notificar a un domicilio erróneo (Camino de Tiñosa, núm. 44, Los Dolores, Murcia), siendo así que tanto en la escritura de adjudicación de herencia (folio 21 vuelto) como en la declaración del impuesto de Sucesiones modelo 650-D (folio 50) y en la fotocopia del DNI (folios 61 y siguientes) que se unió a estos documentos, aparece como domicilio del interesado el situado en la C/ Mayor, núm. x, de Los Dolores, Murcia, sin que se desprenda de las actuaciones incorporadas al expediente una razón que justificara este error, dado que el contribuyente reside y ha estado empadronado desde el 1 de enero de 1996 en la C/ Mayor, núm. x, de Los Dolores, Murcia, según acredita con el certificado de empadronamiento que acompaña y que figura al folio 233. Se da, además, la circunstancia de que en la primera notificación que se practicó al hermano del instante, x, se cometió el mismo error, y también en este supuesto el empleado de correos indicó que la dirección era incorrecta, pero en este caso la Administración tributaria sí enmendó la equivocación y cursó la segunda notificación al domicilio correcto, es decir, al que figuraba en la escritura y en el impreso 650-D, resultando esta vez posible la notificación (folios 92 y 93). No hay en el expediente una justificación plausible del motivo por el cual no se procedió de igual modo en relación con el instante. Aunque de haberse procedido así, el resultado tampoco hubiese sido el deseado por no coincidir el número aportado por el contribuyente en los documentos señalados (núm. 44) con el del domicilio efectivo (núm. 86).

En este punto el Consejo detecta un proceder irregular tanto en la actuación de la Administración como en la del contribuyente. En efecto, como ha venido destacando la doctrina del Consejo de Estado y la de este Órgano Consultivo, resulta necesario aplicar de manera rigurosa a la Administración los presupuestos que la legitiman para utilizar la notificación edictal, trayendo a colación, *mutatis mutandi*, la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional con relación a la falta de diligencia de los órganos judiciales que conduce a acudir improcedentemente al emplazamiento edictal, siendo como es un medio supletorio y excepcional, sin practicar las correspondientes averiguaciones del domicilio de los actores, es decir, que se ha de desplegar una actividad previa que lleve a la convicción razonable de que los interesados no son localizables, a cuyo fin se han de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios al alcance del órgano notificador (STC 158/2007, de 2 de julio), cautelas que, desde luego, no pueden observarse en este caso en la actuación de la Administración tributaria, que persiste en la notificación a un domicilio distinto del que figura en la escritura de adjudicación de la herencia y en el impreso de liquidación.

Ahora bien, sentado lo anterior, el contribuyente tampoco cumplió con el deber que le impone el artículo 48.3 LGT de comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, siendo así que el cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber. La consignación del domicilio efectuada por el interesado en la escritura y en el impreso de liquidación era también errónea, de donde fácilmente puede colegirse que aún dirigiendo la Administración las

notificaciones a tal dirección el resultado hubiese sido igualmente infructuoso. El hecho de que el domicilio correcto del actor (C/ Mayor, núm. x, de Los Dolores) figure en el Padrón Municipal, tal como se acredita en trámite de alegaciones, no desplaza hacia la Administración la obligación de conocerlo tal como se señala en la STS de 9 de octubre de 2001, en la que se afirma que *"el cambio de domicilio declarado a otros efectos administrativos (sea el padrón de habitantes u otro requisito administrativo) no sustituye la declaración tributaria expresa del cambio de domicilio fiscal"*.

III. Admitida esta cuestión procede analizar a continuación si el defecto en la notificación achacable a Administración, es de suficiente entidad como para determinar la declaración de nulidad de las actuaciones con base en los motivos antes indicados.

1. Actos que lesionan derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (art. 217.1,a) LGT).

La invocación por el interesado de esta causa de nulidad se hace no ya de forma tácita sino muy indirecta, cuando se refiere a sentencias del Tribunal Constitucional que, a su juicio, ligán los mecanismos de notificación del acto con los sistemas de reacción frente al mismo con que cuenta el interesado, en la medida en que la notificación constituye una expresión esencial de las garantías que el ordenamiento jurídico establece para el derecho de defensa de los ciudadanos.

Como ponen de manifiesto los órganos preinformantes, el Consejo Jurídico ya ha tenido ocasión de señalar (por todos, Dictamen 25/2008) que la hipotética falta de notificación del acto impugnado no lesiona el contenido esencial de un derecho susceptible de amparo constitucional, más en concreto, del derecho a la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 24.1 de la Constitución. Y ello porque la extensión de tal derecho al ámbito administrativo sólo es admitida por el Tribunal Constitucional para el caso de que se esté ante procedimientos sancionadores, como destacó este Consejo Jurídico en los Dictámenes 19 y 20 de 1999. Desde su Sentencia de 8 de junio de 1981, el Alto Tribunal ha sostenido que las garantías consagradas en el artículo 24 de la Constitución sólo resultan aplicables en los procesos judiciales y en los procedimientos administrativos de carácter sancionador, consecuencia de la identidad de naturaleza de los mismos. Al ser ambas manifestaciones del poder punitivo del Estado, los dos deben inspirarse en los mismos principios, tanto materiales (art. 25 CE) como formales (art. 24 CE).

Al reconocer el Tribunal que el derecho de defensa dimanante del artículo 24 no resulta de aplicación al procedimiento administrativo, con la excepción señalada relativa al sancionador, no está afirmando que los ciudadanos carezcan del mismo, sino únicamente que este derecho

de defensa no es el del artículo 24 y, por tanto, no tiene rango de derecho fundamental.

Así lo ha ratificado en numerosas ocasiones: Sentencias 42/89, de 16 de febrero, 181/90, de 15 de noviembre, 97/93, de 22 de marzo, y, específicamente en el ámbito tributario, en las 164/95, 198/95, 94/96 y 291/2000.

En el presente caso, por tanto, los posibles defectos de notificación del acto objeto de revisión, que no reviste carácter sancionador, no tienen trascendencia a los efectos del artículo 24 de la Norma Fundamental y, en consecuencia, no pueden ser constitutivos de la causa de nulidad de pleno derecho prevista en el apartado a) del artículo 217.1 LGT.

2. Actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (art. 217.1,e) LGT).

Con carácter general, cabe recordar la estricta interpretación que tanto el Tribunal Supremo, como el Consejo de Estado y este Órgano Consultivo, han llevado a cabo sobre la consistencia de los defectos formales que son necesarios para la aplicación de la mencionada causa de nulidad. En este sentido se afirma que, para que haya lugar a la apreciación de una ausencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, es necesario que la conculcación de dicho procedimiento haya sido de tal magnitud que suponga la concurrencia de anomalías en la tramitación que se caractericen por su especial gravedad (a título de ejemplo, STS de 17 de octubre de 2000, Dictamen del Consejo de Estado 1716/2005 y Dictamen 106/2010 de este Consejo Jurídico).

Por otro lado, y en lo que se refiere a la notificación, también cabe recordar que el Tribunal Supremo ha reiterado que: *"(...) consiste en una comunicación formal del acto administrativo de que se trate, de la que se hace depender la eficacia de aquél, y constituye una garantía tanto para el administrado como para la propia Administración. Para aquél, en especial, porque le permite conocer exactamente el acto y le permite, en su caso, impugnarlo. La notificación, no es, por tanto, un requisito de validez, pero sí de eficacia del acto y solo desde que ella se produce (dies a quo) comienza el cómputo de los plazos de los recursos procedentes. Como mecanismo de garantía está sometida a determinados requisitos formales (art. 58.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común), de modo que las notificaciones defectuosas no surten, en principio, efectos, salvo que se convaliden, produciendo entonces los efectos pertinentes"* (STS de 7 de marzo de 1997, entre otras).

En esta línea este Órgano Consultivo ha venido manteniendo en numerosos Dictámenes,

entre ellos el núm. 106/2010 antes mencionado, que, en principio, las consecuencias de las notificaciones irregulares sobre el acto objeto de notificación se desenvuelven en el terreno de la eficacia y no en el de la invalidez, de tal modo que cuando aquélla no se produzca en modo alguno o se realice de modo irregular, el interesado conserva abiertas las vías de impugnación, sin que quepa oponerle la firmeza del acto notificado. En tales situaciones, como ocurre en el caso que nos ocupa, el plazo de impugnación para la interposición de los recursos ordinarios no comienza a computarse hasta que pueda entenderse completado en legal forma el acto de comunicación o el interesado ponga de manifiesto su conocimiento sobre el contenido del mismo (art. 58.3 LPAC).

En el supuesto objeto de Dictamen el contribuyente abona, el día 3 de febrero de 2009, el importe de la liquidación, pero esta actuación no implica, salvo prueba de la Administración en contra, que conociese el contenido y el alcance de la resolución objeto de la notificación, ya que, tal como se desprende del documento obrante al folio 202 y siguientes del expediente, la aprobación del acuerdo provisional de liquidación y el documento cobratorio de dicha liquidación, constituyen realidades físicas independientes, lo que permite el conocimiento de una de ellas (aquí, el documento de cobro) y la ignorancia sobre el contenido de la otra (en este caso, la resolución de aprobación de la liquidación).

Finalmente, en cuanto a la pretendida prescripción de la liquidación practicada, aducida también por el interesado para fundamentar la declaración de nulidad, cabe afirmar que aún en el caso en que hubiere concurrido, no existiría, por esa razón, causa de nulidad de pleno derecho de las previstas en el artículo 217.1 LGT, ya que la liquidación de una deuda supuestamente prescrita daría lugar, en su caso, a un vicio de anulabilidad, pero no de nulidad absoluta.

En atención a todo lo expuesto, el Consejo Jurídico formula la siguiente

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud de declaración de nulidad del procedimiento tributario, dada la ausencia de las causas de nulidad previstas en los apartados a) y e) del artículo 217.1 LGT.

No obstante, V.E. resolverá.