



Consejo Jurídico  
de la Región de Murcia

Dictamen nº **56/2011**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 16 de marzo 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 19 de noviembre de 2010, sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho a instancia de "--", en relación con la subasta y liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (expte. **269/10**), aprobando el siguiente Dictamen.

## ANTECEDENTES

**PRIMERO.-** Con fecha 7 de diciembre de 2000 se presentó en la Dirección General de Tributos declaración-liquidación (modelo 600 I) del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la compra de diversos bienes inmuebles, según documento privado de 16 de noviembre de 1991, donde figura como transmitente x. y como adquirente "--", originando el expediente de gestión tributaria n.º "?". En el indicado documento consta, como parte contratante y firmante del mismo, x, fallecida el 29 de febrero de 1992.

Como domicilio de la indicada mercantil se consigna en el modelo de declaración la siguiente: "?", de Murcia.

**SEGUNDO.-** El 3 de septiembre de 2004, el Jefe de la Unidad Gestora de Ingresos formula propuesta de inicio de procedimiento de gestión tributaria con comprobación de valor de los bienes transmitidos, y concesión de trámite de audiencia. La liquidación provisional practicada asciende a 67.029,43 euros.

Dicho acuerdo intenta notificarse al sujeto pasivo ("--") de la siguiente forma:

a) El 21 de septiembre de 2004 mediante agente notificador personado en "?", Murcia, con el resultado de "desconocido". Preguntados los vecinos y residentes del edificio manifiestan no conocer dicha empresa.

b) Mediante carta certificada con acuse de recibo los días 30 de septiembre y 7 de octubre de 2004, en horas diferentes, en "?", C.P. 30.007 de Murcia (domicilio declarado por el obligado tributario en otras autoliquidaciones, presentadas el 15 de noviembre de 2001 por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y posteriores al inicio del expediente que se examina). El resultado es infructuoso, constando en el aviso de recibo del servicio de correos la indicación "desconocido" en ambos intentos de notificación.

c) Finalmente, se realiza la notificación mediante anuncio citando al sujeto pasivo a comparecer ante el servicio tributario gestor, para ser informado de la liquidación y comprobación del valor. El anuncio es publicado en el BORM, n.º 257, de 5 de noviembre de 2004, y en el tablón de anuncios de la Dirección General de Tributos.

**TERCERO.-** Transcurrido el plazo de alegaciones, se dicta Acuerdo de liquidación el 20 de enero de 2005, con importe total a ingresar de 81.936,14 euros, incluidos intereses de demora.

Este acuerdo se intenta notificar mediante agente notificador el 3 de febrero de 2005 en C/ "?", y el 7 de febrero de 2005 en C/ "?". En ambos casos el resultado fue de "desconocido", acudiéndose entonces a la publicación en el BORM n.º 53, de 5 de marzo de 2005, y en el tablón de anuncios de la Dirección General de Tributos.

**CUARTO.-** El 16 de agosto de 2005, por el Servicio de Recaudación en Vía Ejecutiva de la Agencia Regional de Recaudación se dicta providencia de apremio, que se intenta notificar, infructuosamente (por "desconocido"), el 21 y 23 de septiembre en C/ "?". En consecuencia, se notifica el acto mediante publicación en el BORM n.º 242, de 20 de octubre, y en el tablón oficial de anuncios de la Consejería.

**QUINTO.-** El 26 de septiembre de 2005 se efectúa requerimiento de pago por afección de los bienes transmitidos al pago del impuesto, intentándose su notificación por correo certificado en "--", los días 30 de septiembre y 4 de octubre de 2005, con el resultado de "desconocido".

**SEXTO.-** El 20 de febrero de 2006 se dicta diligencia de embargo de bienes inmuebles, intentándose notificar infructuosamente (por "desconocido") el 22 y 24 de febrero en "C/ "?" Murcia". Se publica el correspondiente anuncio en el BORM n.º 66, de 21 de marzo de 2006, y en el tablón oficial de anuncios de la Consejería.

**SÉPTIMO.-** Con fecha 24 de abril de 2006 se expidió mandamiento de anotación de embargo de bienes inmuebles al Registrador de la Propiedad n.º 4 de Murcia, practicándose por dicho Registro la citada anotación.

**OCTAVO.-** Tras la valoración de los inmuebles embargados, la Agencia Regional de Recaudación comunicó, en escrito de 5 de octubre de 2006, el resultado de la valoración efectuada, concediendo como trámite previo a la subasta la posibilidad de presentar una valoración contradictoria. Este acto se intentó notificar infructuosamente (por "desconocido") el 16 y 18 de octubre en C/ "?" Murcia. Se publica el anuncio en el BORM n.º 256, de 6 de noviembre de 2006, y en el tablón oficial de anuncios de la Consejería.

**NOVENO.-** El 24 de noviembre se requiere al sujeto pasivo para que aporte los títulos de propiedad sobre los bienes embargados, intentándose la notificación en C/ "?", Murcia, el 29 de noviembre, con resultado infructuoso, al constar el destinatario como desconocido.

No consta un segundo intento de notificación en la misma dirección, siendo publicado el correspondiente edicto en el BORM nº 16, de 20 de enero de 2007, y en el tablón de anuncios de la Agencia Regional de Recaudación.

**DÉCIMO.-** En fecha 13 de diciembre de 2006, la Agencia Regional de Recaudación dicta acuerdo de enajenación de bienes inmuebles, previendo la celebración de la subasta para el día 8 de marzo de 2007. Este acuerdo intenta notificarse infructuosamente en C/ "?", Murcia, el día 16 de enero de 2007 (por "ausente") y el 24 de enero de 2007 (por "desconocido"), procediéndose con posterioridad a su publicación en el BORM n.º 29, de 5 de febrero de 2007, en el tablón oficial de anuncios de la Consejería y en el del Ayuntamiento de Murcia.

El BORM nº 32, de 8 de febrero de 2007 publica el anuncio de subasta.

Celebrada la subasta en la fecha prevista, se adjudica el bien y se abona el total del precio del remate el 27 de marzo de 2007, aplicándose su importe al abono de la deuda pendiente y dejando el sobrante a disposición del deudor.

**UNDÉCIMO.-** En fechas 12 y 13 de marzo de 2007, x, en su condición de administrador de la entidad "--", presentó sendos escritos solicitando la suspensión urgente del otorgamiento de la escritura pública al adjudicatario de los inmuebles y que se le entregara el expediente relativo a la subasta practicada.

Consta en ellos, como domicilio a efecto de notificaciones, el de C/ "?", de Murcia.

**DUODÉCIMO.-** El 20 de marzo de 2007 el representante de la mercantil presenta escrito interesando la nulidad de la subasta practicada en el expediente ejecutivo 10908/2005, promoviendo *"incidente de nulidad de actuaciones"* en el mismo expediente. Tales peticiones, realizadas al amparo de los artículos 240 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (referido a la nulidad de los actos de tal orden) y 691 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (relativo a la convocatoria de la subasta de bienes hipotecados y la publicidad de la convocatoria), se fundan en la nulidad de la subasta como consecuencia de haberse celebrado antes de la notificación preceptiva como ordena el artículo 691 LEC. Pide que se declare *"la nulidad de todas la actuaciones, desde la diligencia de acta de subasta de 8 de marzo de 2007, incluida dicha Acta, y por contrario imperio nos sea dado traslado del expediente para oponernos en todo caso al mismo en base a la prescripción aludida"*. Manifiesta que la deuda está prescrita y que no ha recibido notificación alguna del expediente, siendo la subasta el primer acto del que tiene conocimiento.

Se aporta junto al escrito la siguiente documentación: a) acreditativa de la condición de administrador del presentador del escrito; b) contrato privado de compra venta de bienes inmuebles de 16 de noviembre de 1991, en el que consta como *"parte contratante"* -aunque no es ni vendedora ni compradora- del mismo x, fallecida el 29 de febrero de 1992, según se acredita mediante certificación en extracto de inscripción de defunción, circunstancia ésta en la que se basa la alegación de prescripción de la deuda tributaria; c) declaración/liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y d) nota simple del Registro de la Propiedad sobre el bien subastado.

**DECIMOTERCERO.-** Calificado el escrito del interesado por la Administración como "recurso de revisión por nulidad", el 2 de abril de 2007, el Jefe de Servicio de Recaudación en Vía Ejecutiva de la Agencia Regional de Recaudación acuerda inadmitirlo a trámite, por no estar basado en alguna de las causas de nulidad del artículo 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Indica, no obstante, que todos los actos que integran el procedimiento ejecutivo que ha desembocado en la subasta se han ajustado a lo establecido en sus normas reguladoras. Del mismo modo, recuerda que, de conformidad con lo establecido en los artículos 167.3, a) y 170.3, a) LGT, la prescripción invocable en la vía de apremio es exclusivamente la que se hubiera producido en los actos propios de la misma y no en los previos que determinaron el paso a ella. Y, en lo que se refiere a la vía de apremio, la deuda no ha prescrito.

**DECIMOCUARTO.-** Recurrida dicha resolución en vía contencioso-administrativa recae sentencia n.º 768/2008, de 12 de diciembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 6 de Murcia. En ella se afirma que la demanda pide la declaración de nulidad tanto del expediente de gestión como del de recaudación en vía ejecutiva, sobre la base de la vulneración del ordenamiento en la práctica de las notificaciones de todos los actos que integran tales procedimientos. Asimismo se solicita que se declare prescrito el derecho de la Administración tributaria a la comprobación de valores y a efectuar liquidación complementaria.

La sentencia señala que, aunque en la solicitud de nulidad formulada por el interesado en vía administrativa no se invoca precepto tributario alguno, sino la LOPJ y la LEC, y aunque tampoco detalla cuál o cuáles de las causas de nulidad del artículo 217.1 LGT pudieran darse en los procedimientos tramitados, lo cierto es que de su lectura se desprende que lo denunciado, dejando aparte la prescripción, es que los actos de gestión y de recaudación acordados pudieran haberse dictado prescindiendo del procedimiento legalmente establecido -al no haberse notificado a la recurrente-, lo que sí es subsumible en el apartado e) del artículo 217.1 LGT y constituye causa para seguir el procedimiento de revisión.

La Sentencia concluye que procede estimar el recurso en el sentido de declarar admisible la solicitud de revisión deducida, debiendo darse curso a la misma.

**DECIMOQUINTO.-** En orden a la ejecución de la sentencia, se plantea la duda acerca de los órganos competentes para su tramitación y resolución, emitiendo el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía y Hacienda, el 18 de enero de 2010, informe en el que señala como órgano competente para su tramitación a la Dirección General de Tributos, y para resolver la Consejera de Economía y Hacienda.

**DECIMOSEXTO.-** El 8 de junio de 2010, se dicta por la Dirección General de Tributos acuerdo de inicio del procedimiento de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, en ejecución de la Sentencia n.º 768/2008, que es notificado al interesado el 23 de junio.

**DECIMOSÉPTIMO.-** En fecha 28 de julio de 2010, se confiere a "--", trámite de audiencia para la formulación de alegaciones, que son presentadas el 3 de agosto. En ellas se solicita la nulidad del expediente de gestión 101 130220 2000 62263, liquidación nº x, certificación de descubierto 881100170361, así como el expediente ejecutivo n.º x, y la prescripción del derecho de la Administración tributaria regional para comprobar los valores de los bienes y efectuar las liquidaciones complementarias por los actos declarados el 7 de diciembre de 2000.

Se alega por la mercantil interesada las anomalías existentes en la notificación de los actos integrantes de los procedimientos tributarios de gestión y ejecutivo, los cuales se han intentado notificar en un domicilio que no coincide con el domicilio social de la empresa, lo que le ha generado indefensión al no poder oponer en el momento procesal oportuno la prescripción del derecho de la Administración a establecer la deuda tributaria.

Señala, asimismo, diversas irregularidades advertidas en los intentos de notificación de los actos tributarios, singularmente que intentada la notificación del acuerdo por el que se inicia el expediente de comprobación de valores por agente notificador en el domicilio señalado a efectos de notificaciones en la liquidación/declaración (C/ "?"), no dejara aviso de llegada y que las sucesivas notificaciones no se intentaran en dicho domicilio sino en el antiguo de la mercantil y que era el que obraba en el contrato de compra venta (C/ "?").

La inadecuación al ordenamiento de tales intentos de notificación convierten, según la mercantil alegante, la notificación edictal en improcedente, dado que ésta sólo cabe cuando la notificación domiciliaria no pudiera practicarse por causa no imputable a la Administración (art. 112 LGT).

**DECIMOCTAVO.-** El 15 de octubre de 2010, la Dirección General de Tributos emite informe proponiendo desestimar la petición de nulidad, al considerar que todas las notificaciones se han practicado conforme a las normas de procedimiento aplicables, en el domicilio indicado por el propio contribuyente en autoliquidaciones de impuestos practicadas por él y en el domicilio fiscal que consta en la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, según certificado expedido a solicitud de la Comunidad Autónoma, sin que conste comunicación de cambio de tal domicilio. Niega, por tanto, que concurra la causa de nulidad contemplada en el artículo 217.1, letra e) LGT, es decir, que se hubieran dictado los actos prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Del mismo modo, niega que se haya producido indefensión incardinable en el supuesto del artículo 217.1, letra a) LGT, sobre la base de la doctrina del Tribunal Constitucional, recogida

en diversos Dictámenes del Consejo Jurídico, en cuya virtud, a efectos de la revisión de oficio de actos administrativos, sólo cabe invocar una lesión del derecho de defensa como vulneración del artículo 24 CE en el ámbito de los procedimientos sancionadores, naturaleza ésta de la que carecen los actos tributarios objeto de Dictamen.

**DECIMONOVENO.-** El 4 de noviembre de 2010, el Servicio Jurídico de la Secretaría General emite informe proponiendo igualmente la desestimación de la solicitud de revisión de oficio por actos nulos, reiterando los argumentos del Servicio Jurídico Tributario.

**VIGÉSIMO.-** Recabado el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se emite el 10 de noviembre de 2010, en sentido favorable a la desestimación de la solicitud revisora y con fundamento en idénticos argumentos que los informes precitados.

En tal estado de tramitación y una vez incorporados los preceptivos extracto de secretaría e índice de documentos, se remite el expediente en solicitud de Dictamen, mediante escrito recibido en el Consejo Jurídico el pasado 19 de noviembre de 2010.

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 actos administrativos 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 la mercantil interesada se limita a solicitar la nulidad del procedimiento de comprobación de valores y su posterior liquidación, así como de todos los actos dictados en vía de apremio, singularmente la subasta de uno de los inmuebles de su propiedad que pone fin a aquélla, sin efectuar una calificación expresa de su escrito de solicitud como revisión de oficio (lo denomina "incidente de nulidad de actuaciones"), la Administración ha sustituido al actor en dicha determinación, tramitando la pretensión anulatoria por los trámites del procedimiento de revisión, lo 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, administrador único de la sociedad contribuyente, está debidamente legitimado para instar el procedimiento de revisión de oficio en cuanto ostenta la representación del 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 pertenecen el órgano y el organismo (Dirección General de Tributos y Agencia Regional de Recaudación, respectivamente) que han 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 los artículos 16.1,g) y 33.1,b) 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, como ya ha señalado en anteriores ocasiones este Consejo Jurídico (por todos, el 22/2011), no obra en el expediente 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, incorporar a los expedientes objeto de consulta una propuesta de resolución en los términos previstos en los preceptos mencionados.

**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 reconoce la sentencia 768/2008, de 12 de diciembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 6 de Murcia, que anula la inadmisión a trámite de la solicitud de nulidad, 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, la mercantil sigue sin identificar la concreta causa de nulidad que invoca de entre las tasadas del artículo 217 LGT, lo que no hace ni en su escrito inicial -fundamentado en preceptos de la Ley Orgánica del Poder Judicial y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, inaplicables por razón de su objeto al supuesto sometido a revisión- ni en su escrito de alegaciones, en el que, no obstante, ya sí se invocan concretos incumplimientos de la normativa tributaria, para fundamentar las alegaciones relativas a la incorrecta notificación de los actos integrantes de los procedimientos de gestión y apremio contra los que acciona (artículo 112 LGT), así como para afirmar la prescripción del derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria (artículo 50 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (TRTPAJD), en relación con el artículo 1227 del Código Civil, a que aquél remite).

En cualquier caso, coincide el Consejo Jurídico con los órganos preinformantes en que tales

alegaciones constituyen una invocación tácita de las causas del artículo 217.1, letras e), como establece la sentencia antedicha, y a) LGT, esta última en relación con la indefensión que se dice haber sufrido.

En efecto, la mercantil solicita la declaración de nulidad de las actuaciones integrantes de los procedimientos tributarios debido a que no se practicó debidamente su notificación, dado que las comunicaciones se dirigieron a un domicilio distinto al social y que era conocido por la Administración tributaria por haberse hecho constar en la declaración/liquidación del impuesto de 7 de diciembre de 2000. Esa irregularidad en las notificaciones le sumió en una situación de indefensión, al habersele privado del derecho a conocer la existencia del procedimiento y poder esgrimir la prescripción del derecho de la Administración a establecer la deuda tributaria.

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 liquidación definitiva se intenta notificar primero mediante agente notificador en C/ "?", Murcia, que es el domicilio señalado por la empresa en el documento de declaración/liquidación presentado el 7 de diciembre de 2000, y luego en C/ "?", que es el domicilio fiscal de la empresa según la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como consta en certificación expedida por dicho organismo a petición de la Comunidad Autónoma y que obra en el expediente. Dicha dirección, además, consta como domicilio social de la empresa en el contrato de compra venta que da lugar al devengo del tributo y como domicilio a efecto de notificaciones en otras autoliquidaciones, presentadas por la mercantil el 15 de noviembre de 2001 por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, posteriores, por tanto, al inicio del expediente que se examina. El resultado de todos estos intentos de notificación en ambas direcciones es destinatario desconocido.

De conformidad con el artículo 110.2 LGT, en los procedimientos iniciados de oficio (lo es el de comprobación de valores a que se refiere este Dictamen y el de recaudación ejecutiva), la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin. Como se advierte con facilidad, la Administración cumple con su obligación de notificar en lugares hábiles para ello, como son el domicilio fiscal y el señalado por la propia mercantil en la declaración/liquidación del impuesto.

Se alega, además, que no se practicara un segundo intento de notificación en el lugar

señalado expresamente en la declaración y se optara por efectuar ese segundo intento en otra dirección distinta. Sin embargo, el artículo 112.1 LGT dispone que será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. Ninguna irregularidad se advierte en el hecho de que, siendo el intento de notificación infructuoso por resultar el destinatario desconocido en la dirección de envío, no se efectúe un nuevo intento en el mismo domicilio y se opte por intentar aquélla en otro lugar adecuado a tal fin, como es el domicilio fiscal de la empresa y que, además, no sólo consta en la documentación obrante en el expediente como domicilio social de la misma, sino que es señalado por la propia mercantil como domicilio a efectos de notificaciones en declaraciones posteriores efectuadas ante la misma Administración tributaria actuante.

También se alega por la mercantil que no se dejara aviso de llegada de la notificación en el domicilio señalado en la declaración/liquidación. Ha de precisarse, en primer lugar, que al momento en que se intentan las notificaciones en cuestión no se encontraba vigente el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, cuyo artículo 114.1, último párrafo, dispone que realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 LGT, se procederá *"cuando ello sea posible"* a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos.

Sin perjuicio de la indeterminación que introduce la salvedad *"cuando ello sea posible"* y su eventual relación con la circunstancia de ser el destinatario desconocido, lo cierto es que a la fecha de las notificaciones que nos ocupan tal disposición no estaba en vigor, por lo que su régimen había de buscarse en la propia LGT y, supletoriamente, en las normas del procedimiento administrativo común, que nada establecen acerca de la obligación del agente notificador de dejar un aviso de llegada de la notificación en el casillero domiciliario del destinatario cuando éste es desconocido en la dirección del envío. Al respecto, la STSJ Extremadura, de 30 de octubre de 2008, señala que *"al ser desconocida la sociedad en el que fue su domicilio fiscal, no era necesario dejar "aviso de llegada" que tiene lógica cuando el aviso se deja en el domicilio de la sociedad pero que carece de sentido, como sucede en este caso, cuando la entidad mercantil es desconocida en dicho domicilio"*.

Del mismo modo, el resto de notificaciones, tanto del procedimiento de gestión como en vía de apremio, se intentan practicar ya directamente en el domicilio fiscal de la empresa que consta a la Administración, dado lo infructuoso de las dos notificaciones intentadas en el domicilio señalado por la empresa de los primeros actos del procedimiento y como en tales señas la entidad es desconocida, ello permite presumir que nuevos intentos no darían resultados positivos.

De lo expuesto no se detecta un proceder irregular en la actuación de la Administración, contraria a la doctrina del Consejo de Estado y que hace propia este Órgano Consultivo, según la cual 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, pueden observarse en este caso en la actuación de la Administración tributaria, que intenta notificar en los dos domicilios que le constan, hasta que el resultado negativo de los intentos de notificación en uno de ellos permite presumir que las sucesivas notificaciones en el mismo serían infructuosas, por lo que procede a dirigir las comunicaciones al domicilio fiscal de la empresa, como permite el artículo 112 LGT.

Por otra parte, 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. En consecuencia, las notificaciones dirigidas al domicilio fiscal que constaba a la Administración autonómica deben reputarse correctas. En idéntico sentido el Consejo de Estado, en Dictamen 679/2005. La STSJ Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 26 de junio de 2009, por su parte, dirá que *"ante el resultado infructuoso de los intentos de notificación personal se acudió a la notificación por edictos. Y dichas notificaciones son válidas y conformes a derecho, pues no correspondía a la Administración realizar averiguaciones del domicilio de la actora, toda vez que ésta lo facilitó en los expedientes sancionadores, y la misma diligencia que se pretende de la Administración se le puede exigir a la recurrente, en el sentido de comunicar el cambio de domicilio a los efectos de las notificaciones que hubieran de practicarse en los procedimientos sancionadores, y, en su caso, en el de recaudación"*.

Y es que la LGT impone que cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria. Sobre la exigencia de "declaración expresa", debe matizarse, no obstante, que el Tribunal Supremo ha señalado que tal declaración puede hacerse a través de una declaración específica y singularizada al efecto, pero también indicando el nuevo domicilio en una declaración-liquidación o autoliquidación presentada por el sujeto pasivo en relación con un tributo del que deba tener conocimiento la propia Administración en el desarrollo de su actividad de gestión tributaria (Sentencia de 9 de octubre de 2001). En el supuesto sometido a consulta, la notificación de los primeros actos del procedimiento de gestión se intenta primero en el domicilio señalado por la mercantil en la declaración/liquidación, de 7 de diciembre de

2000, que da lugar al procedimiento de comprobación de valores y, posteriormente, ante lo infructuoso de la misma, en el domicilio que dicha mercantil había señalado en ulteriores declaraciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presentadas el 15 de noviembre de 2001 y que no sólo era el domicilio fiscal de la empresa según la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sino que, además, constaba en el documento de compra venta que se encuentra en el origen del procedimiento de gestión y de recaudación ejecutiva.

Cabe concluir, en suma, que, aun con las dudas o sospechas -carentes de todo soporte probatorio- que expresa la mercantil interesada en el trámite de audiencia, respecto a las diligencias expedidas por el agente notificador, lo cierto es que las notificaciones se intentan practicar por medios hábiles para ello (agente tributario y correo certificado con acuse de recibo), llevando a cabo los intentos de notificación exigibles en atención a las circunstancias y, además, quedando documentados los mismos, mediante las oportunas diligencias en las que se hace constar las incidencias de tales tentativas.

Probados estos hechos, la Administración Tributaria puede, de conformidad con el artículo 112 LGT y el 59.4 LPAC, notificar válidamente mediante anuncios.

En consecuencia, no se advierten defectos en las notificaciones practicadas que pudieran determinar la declaración de nulidad de las actuaciones con base en los motivos antes indicados y en atención, además, a las siguientes consideraciones.

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 de forma indirecta, cuando alega que los defectos de notificación advertidos en los procedimientos tributarios le generan indefensión al impedirle combatir la liquidación practicada en su día, y por extensión el resto de actuaciones subsiguientes, con base en la prescripción del derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria.

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.

Del mismo modo, el Consejo de Estado, en Dictamen 679/2005, recuerda la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de febrero de 1993, en cuya virtud, *"el derecho de tutela judicial efectiva sólo excepcionalmente puede referirse a la actuación administrativa, pues es un derecho constitucional de prestación que ha de ser satisfecho por los órganos judiciales y no por la Administración; de ahí la excepcionalidad de que pueda vulnerarse en los procedimientos de ésta. Tan sólo en el caso de que la índole de la actuación administrativa sea tal que llegue a producir un resultado que cierre el paso a la ulterior intervención revisora de la Jurisdicción, o que no permita la reversión del mismo, podría aceptarse hipotéticamente que desde el plano de la actuación administrativa pudiera producirse la lesión de ese derecho; o bien en los supuestos del procedimiento sancionador por la extensión al mismo de las garantías del proceso penal, según la jurisprudencia constitucional y de este mismo Tribunal Supremo"*. Sobre la base de esta doctrina, afirma el Alto Cuerpo Consultivo que, comoquiera que los actos cuya nulidad se demanda fueron válidamente notificados por vía edictal, como ya se ha razonado que ocurre en el supuesto objeto del presente Dictamen, y pudieron dar lugar a los correspondientes recursos previstos por el ordenamiento jurídico, no cabe hablar de indefensión.

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

A tal efecto, ha de recordarse la constante doctrina, elaborada en interpretación del artículo

62.1, letra e) LPAC, pero trasladable a la revisión de los actos dictados en materia tributaria, dada la identidad de los términos utilizados por el artículo 217.1, letra e) LGT, según la cual para que opere esta causa de nulidad, el empleo de los dos adverbios "total y absolutamente" recalca *"la necesidad de que se haya prescindido por entero, de un modo manifiesto y terminante, del procedimiento obligado para elaborar el correspondiente acto administrativo; o bien de algunos de sus trámites esenciales que se pueda equiparar a esa omisión total. Junto a lo anterior, precisamente para ponderar la especial gravedad del vicio que se alega, ha de analizarse si se causó indefensión al interesado, para lo que habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las consecuencias que sufrió por tal conculcación y lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido"* (Dictamen del Consejo de Estado 670/2009). Y es que, en la interpretación estricta que demanda esta causa de nulidad, ha de ser puesta en relación con la función de garantía inherente a la exigencia de que el ejercicio de las potestades y competencias administrativas se actúe a través de un procedimiento, a la vez garantía de los ciudadanos y del interés público. Por ello, la eventual concurrencia de esta causa de nulidad no debe examinarse desde una perspectiva formalista, sino desde una óptica sustantiva, en la que lo decisivo no es tanto la ausencia de uno o varios trámites, como que no se hayan respetado los principios o reglas esenciales que informan el procedimiento (Dictamen del Consejo de Estado 2183/2003).

A la vista de la expresada doctrina, no se advierte en el supuesto sometido a consulta que se haya conculcado el procedimiento legalmente establecido para proceder a la comprobación de valores, a la liquidación resultante de aquella que pone fin al procedimiento de gestión tributaria, ni el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, pues únicamente se alega por la mercantil interesada la conculcación de las normas relativas a la notificación de las actuaciones que integran tales procedimientos, debiendo recordar al efecto que 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 modo que la nulidad del acto notificado no dependerá de las condiciones en que se comunicó sino de su legalidad o ilegalidad intrínseca, 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, 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). No obstante, en el supuesto ahora sometido a consulta ya se ha dicho que no se aprecian defectos en la forma de practicar las sucesivas notificaciones.

Finalmente, en cuanto a la pretendida prescripción del derecho de la Administración a efectuar la liquidación practicada, aducida también por la mercantil interesada, cabe afirmar, como ya señalamos en Dictamen 22/2011, que aún en el caso en que hubiera 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 el mismo sentido, el Consejo de Estado en Dictámenes 541/2002 ó 2408/1996, indicando este último que *"la prescripción del derecho*

*de la Administración para la determinación de la deuda tributaria (artículo 64.a) de la Ley General Tributaria) no constituye en modo alguno un vicio de nulidad con arreglo a lo dispuesto en el artículo 153 de la Ley General Tributaria, si bien podría determinar la anulabilidad de tales actas, ya en vía de revisión de oficio de actos anulables, ya por medio de reclamación económico-administrativa y, en su caso, posterior recurso contencioso-administrativo".*

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 revisión de oficio instada por la mercantil actora, toda vez que no se aprecia la concurrencia en el acto impugnado de causa de nulidad alguna.

No obstante, V.E. resolverá.

