



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **261/2011**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 12 de diciembre 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. Secretario General de la Consejería de Economía y Hacienda (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 27 de julio de 2011, sobre revisión de oficio instada por x, relativa a la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (expte. **197/11**), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- El 24 de febrero de 2005 se suscribe escritura pública de segregación y venta rústica entre x, de una parte, y de otra x, y.

El 5 de abril, x presenta autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en concepto de segregación, según la cual, el valor declarado del bien asciende a 12.000 euros, ingresando una cuota tributaria de 120 euros. Entre los datos personales de la reclamante consta como domicilio el situado en "C/ --, Torreagüera".

SEGUNDO.- El 6 de noviembre de 2008, el Servicio de Gestión Tributaria acuerda iniciar procedimiento de comprobación de valores.

El 18 de febrero de 2009 se dicta acuerdo de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor, que asciende a 183.939,25 euros, correspondiéndole una cuota tributaria diferencial de 1.719,39 euros. En el mismo acuerdo se le confiere trámite de audiencia.

Este acuerdo intenta notificarse a x, por correo certificado con acuse de recibo, en la siguiente dirección: "PD --, Murcia", los días 25 y 26 de noviembre de 2008, en horas distintas, con el resultado de "ausente" y "dirección incorrecta", respectivamente.

TERCERO.- En el BORM número 3, de 5 de enero de 2009, se publica anuncio por el que se cita a la interesada para que comparezca ante el Servicio de Gestión Tributaria para ser notificada. Se incluye advertencia expresa de tenerla por notificada si transcurre el plazo concedido al efecto sin que se produzca tal comparecencia.

CUARTO.- El procedimiento de gestión tributaria finaliza con acuerdo de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor declarado, de 18 de febrero de 2009 que, junto con el documento de ingreso por un importe total de 2113,17 euros, se intenta notificar a la sujeto pasivo los días 18 y 23 de marzo de 2009 en la misma dirección en que se intentó la notificación del primer acuerdo de liquidación provisional, no siendo posible por "ausente".

En el BORM núm. 114, de 20 de mayo de 2009, se publica anuncio por el que se cita a la interesada para que comparezca ante el Servicio de Gestión Tributaria para ser notificada. Se incluye advertencia expresa de tenerla por notificada si transcurre el plazo concedido al efecto sin que se produzca tal comparecencia.

QUINTO.- Con fecha 28 de septiembre de 2010, x interpone lo que denomina como "*recurso de nulidad de pleno derecho y de devolución de ingresos indebidos*" contra el acuerdo de liquidación complementaria reseñado en el Hecho anterior de este Dictamen.

Alega la interesada, en síntesis, que:

a) Las resoluciones del procedimiento de liquidación tributaria no le han sido notificadas por haber sido dirigidas a un domicilio erróneo, desconociendo la Administración el que figuraba en la propia declaración del impuesto y en otros documentos del expediente de gestión tributaria. En consecuencia, sólo tuvo conocimiento del procedimiento cuando su entidad bancaria le comunicó el embargo de su cuenta. Invoca como causas de nulidad ligadas a este hecho las contempladas en el artículo 217, letras a), e) y g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), e idénticas letras del artículo 62.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento

b) Error en el hecho imponible.

c) Ausencia en la valoración del bien de un examen directo del inmueble por parte de un perito.

d) Falta de motivación del acuerdo de liquidación.

Solicita la nulidad del acuerdo de liquidación impugnado y devolución de las cantidades indebidamente abonadas.

Aporta junto al recurso, entre otra documentación, la relativa al expediente de gestión tributaria: acuerdo de liquidación; dictamen de valoración; sendos certificados de correos acreditativos de los intentos de notificación realizados en "PD --, 30579, Murcia"; e impreso de declaración del impuesto presentado por la interesada en el que consta como domicilio "C/-- Torreagüera".

SEXTO.- El 8 de noviembre de 2010, el Director General de Tributos acuerda iniciar el procedimiento especial de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho.

SÉPTIMO.- Conferido trámite de audiencia, la interesada presenta escrito de alegaciones el 27 de mayo de 2011, para insistir en lo erróneo de la dirección a la que se le dirigieron todas las notificaciones intentadas por la Administración tributaria, ratificándose en su pretensión anulatoria.

OCTAVO.- El 14 de junio de 2011 la Dirección General de Tributos propone inadmitir la solicitud de revisión de oficio al considerar que el procedimiento de gestión tributaria se ajustó a los trámites establecidos al efecto por la normativa aplicable y que las notificaciones se intentaron en el domicilio que constaba en la "*base de datos consolidada de la Agencia Tributaria*", sin que la interesada hubiera comunicado formalmente a la Administración su domicilio fiscal o el cambio del mismo.

Niega en consecuencia que se haya producido vulneración alguna de derechos fundamentales y que se haya prescindido del procedimiento legalmente establecido para dictar los actos que se impugnan. En cuanto a los eventuales defectos formales en la valoración del bien, rechaza que pudieran llegar a considerarse como constitutivos de causa de nulidad al no poder ser reconducidos a ninguna de las enumeradas por el artículo 217 LGT.

NOVENO.- El 4 de julio, el Servicio Jurídico de la Consejería de Economía y Hacienda evacua informe que propone la estimación de la solicitud de revisión de oficio, sobre la base de considerar que la forma en que se intentaron las notificaciones en el procedimiento, dirigidas primero a una dirección errónea, desconociendo la declarada expresamente por la interesada y acudiendo después a la notificación edictal, le habría producido una indefensión material que califica como lesión del derecho a la tutela judicial efectiva, al haberle impedido conocer el procedimiento tributario hasta después de haberle sido embargada su cuenta bancaria y, en consecuencia, acudir a la jurisdicción en defensa de sus intereses.

DÉCIMO.- Solicitado informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se emite el 20 de julio de 2011, acogiendo la motivación contenida en el informe del Servicio Jurídico de la Consejería consultante, acerca de la indefensión sufrida por la interesada, y rechazando que concurran las restantes causas de nulidad invocadas.

En tal estado de tramitación y una vez incorporados un borrador de orden resolutoria y los preceptivos extracto de secretaría e índice de documentos, se remite el expediente en solicitud de Dictamen mediante escrito recibido el pasado 27 de julio de 2011.

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.- Legitimación y 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).

La actora está debidamente legitimada para instar el procedimiento de revisión de oficio en cuanto es la destinataria directa del acto administrativo cuya nulidad se pretende, en su calidad de sujeto pasivo del tributo.

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 el Consejero 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) Como de forma reiterada viene señalando este Consejo Jurídico (Dictámenes 56 y 123/2011, por citar los últimos), 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 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. Esta circunstancia no obsta la resolución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.1 LPAC.

TERCERA.- Las causas de nulidad invocadas.

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 y atendida la expresa invocación efectuada por la interesada son los que se concretan en el artículo 217.1, letras a), e) y g) 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.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello (...).

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal".

CUARTA.- Actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

La contribuyente solicita la declaración de nulidad de la liquidación tributaria debido a que no se le notificó debidamente, en la medida en que se dirigió a un domicilio distinto al por ella comunicado de forma expresa a la Administración tributaria en la declaración del impuesto y que constaba en otros documentos obrantes en el expediente, y que esa irregularidad la sumió en una situación de indefensión.

1. 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 acuerdo de inicio de la liquidación provisional como el acuerdo de resolución de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor se intentaron notificar en el domicilio sito en la C--, de Torreagüera (Murcia), siendo infructuosos, por lo que al amparo del artículo 112 LGT, se procedió a publicar sendos anuncios en el Diario Oficial de la Comunidad Autónoma, instando a la interesada a comparecer ante el órgano gestor a efectos de ser notificada.

Según expresa la Dirección General de Tributos en el informe obrante en el expediente, las notificaciones se dirigieron al domicilio que constaba en la base de datos consolidada de la Agencia Tributaria, considerando que ello avala la notificación, al ajustarse a lo establecido en el artículo 110.2 LGT.

En este punto el Consejo detecta un proceder irregular en la actuación de la Administración. 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 en la práctica de las comunicaciones procesales, 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 el caso sometido a consulta en la actuación de la Administración tributaria, que intenta la notificación de dos actos del procedimiento en un domicilio distinto de aquel que la contribuyente le ha comunicado de manera expresa en la declaración del impuesto que se encuentra en el origen del procedimiento de comprobación de valores y que, además, figura en diversos documentos

obrantes en el expediente, como la escritura de segregación y venta rústica por la que se formaliza el acto que constituye el hecho imponible del tributo.

El resultado de este proceder de la Administración tributaria es la ignorancia, por parte de la interesada, de la liquidación complementaria resultante del procedimiento de comprobación de valores, así como del subsiguiente procedimiento de recaudación ejecutiva derivado de la falta de pago en período voluntario, motivado a su vez por el desconocimiento de la deuda tributaria que se le había liquidado por la Administración. De hecho, según la propia manifestación de la actora, no toma conocimiento de la misma hasta que sufre el embargo de su cuenta bancaria, sin que en el expediente remitido a este Consejo Jurídico conste documentación alguna relativa al procedimiento ejecutivo, que acredite que se intentara la notificación tanto de la providencia de apremio como de la diligencia de embargo.

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

El Consejo Jurídico ha venido señalando (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 ambos 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.

No obstante, ya en los Dictámenes 56 y 123/2011 admitimos modulaciones en esta doctrina. Así, en el último de los citados, analizamos la incidencia que en ella tiene la STC 111/2006, de 5 de abril, en relación con una eventual extensión de las garantías derivadas del artículo 24.1 CE no sólo a los procedimientos sancionadores, sino también a los de gestión tributaria.

Esta interpretación, no obstante, exige una importante matización. Y es que la aludida sentencia se emite con ocasión de una cuestión de constitucionalidad planteada frente a un precepto de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, de forma que se trata de un supuesto en que en virtud de una norma puede quedar impedido u obstaculizado el derecho de acceso a los tribunales de justicia. En consecuencia, versa sobre el control abstracto de constitucionalidad de una norma legal y no sobre el concreto acto del poder público que se considera lesivo del derecho fundamental, que realiza el Tribunal Constitucional a través del recurso de amparo, y en cuyo desarrollo se ha venido forjando la doctrina constitucional relativa a las exigencias de la tutela judicial y su traslación al ámbito administrativo. De hecho, cuando la sentencia de referencia afirma que "*la indefensión originada en vía administrativa tiene relevancia constitucional, entonces, cuando la causa que la provoque impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento*", se apoya en otra Sentencia anterior, la 291/2000, que si bien admite la extensión de las garantías derivadas del artículo 24 CE al procedimiento de apremio (FJ 5), las excluye en los procedimientos de gestión tributaria por carecer éstos de carácter sancionador (FFJJ 4 y 13).

Por ello, las consideraciones efectuadas en la STC 111/2006 y otras coetáneas (la 113/2006, también de 5 de abril) y posteriores (STC 46/2008 de 10 de marzo), en la medida en que se refieren a supuestos en los que la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva es imputable a la propia redacción de la norma y no a la irregular actuación de la Administración en los procedimientos administrativos, han de ser trasladadas a estos últimos supuestos con extrema prudencia, dado que el control de constitucionalidad realizado por el Alto Tribunal en uno y otro caso es distinto, pues el efecto expansivo de la eventual contradicción con la Norma Fundamental que una Ley inconstitucional conlleva, no se da en el acto administrativo, cuya eficacia queda limitada a las singulares situaciones jurídicas de él nacidas.

De hecho, la doctrina clásica acerca de la no extensión genérica de la tutela judicial efectiva como derecho fundamental en el ámbito de los procedimientos administrativos no sancionadores mantiene su vigencia en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como se advierte en sentencia de su Sala de lo Contencioso-Administrativo de 24 de febrero de 2011, al indicar que "*como sostiene el Tribunal Constitucional, el ámbito de la tutela judicial, como derecho fundamental, no se extiende al procedimiento administrativo y, por ello, no le afectan las deficiencias o irregularidades cometidas en su curso, por las Administraciones públicas, que tienen otro cauce y otro tratamiento*", (sentencias números 65/1994 y 178/1998, y Auto de 15 de diciembre de 2003, entre otras resoluciones). *No nos encontramos ante un acto sancionador (...), sino ante un acto administrativo, del que se sostiene que no ha sido notificado*

correctamente, y que en consecuencia puede ser impugnado en cualquier momento en que el interesado se dé por notificado, por lo que, al tener conocimiento del acto originario debió impugnarlo por la vía ordinaria. En cualquier caso, ante el acto impugnado que declara extemporáneo el recurso administrativo podría interponer el recurso contencioso por el procedimiento ordinario, y en su caso solicitar la anulación del procedimiento de ejecución. La corrección de la notificación o no, ha de ser fiscalizada a través del proceso contencioso-administrativo ordinario, al tratarse de una mera cuestión de legalidad, pues quien puede vulnerar la tutela judicial, tratándose de actos no sancionadores, son los órganos judiciales".

Ello no obstante, el mismo Tribunal Supremo admite la extensión a los procedimientos administrativos de las garantías derivadas del artículo 24 CE. Así, la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 de mayo de 2011, que realiza una interesante síntesis de la doctrina constitucional y jurisprudencial en materia de defectos en la forma de practicar las notificaciones y sus efectos sobre la validez de la actuación administrativa, sostiene que "aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable "mutatis mutandi" 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 lesionan 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...». En el mismo sentido, las SSTS, Sala 3^a, de 29 de septiembre y 6 de octubre de 2011.

Del mismo modo, como ya señalamos en nuestro Dictamen 56/2011, el Consejo de Estado, en Dictámenes 679/2005 y 670/2009, entre otros, recuerda la doctrina del Tribunal Supremo, fijada ya 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". En el mismo sentido, el Dictamen del Consejo de Estado 1.481/2008 sostiene que la omisión de la notificación sólo generaría la nulidad cuando diese lugar a una grave indefensión material.

La indefensión, entendida como una disminución efectiva y real de garantías con limitación de los medios de alegación, prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses (STS de 30 de mayo de 2003), lleva anudada, como consecuencia jurídica ordinaria, la anulabilidad del acto (art. 63.1 LPAC); sólo determinará su nulidad cuando sea especialmente grave, es decir, cuando lo que se produzca no sea una mera limitación de las posibilidades de defensa, sino la privación total y absoluta de las mismas, impidiendo la ulterior intervención revisora de la jurisdicción. Por ello, el Consejo de Estado niega que se produzca indefensión cuando el interesado pudo interponer las reclamaciones y recursos procedentes (Dictamen 2107/2010).

Por el contrario, cuando la notificación no llega a su destinatario de forma efectiva, por causas imputables a la Administración, de manera que aquel no puede reaccionar frente a las liquidaciones giradas, considera el Consejo de Estado que sí procede declarar la nulidad. Así, en Dictamen 2103/2010, manifiesta que "*la AEAT se dirigió a una dirección incorrecta, que había dejado de tener la condición de domicilio fiscal del Sr. , tal y como éste había comunicado previamente a la Administración. Ello impidió que la notificación personal pudiera llegar a practicarse, siendo esta circunstancia imputable únicamente a la Administración, y priva de eficacia a la notificación edictal. En definitiva, se han producido graves deficiencias en las notificaciones practicadas que han dado lugar a una situación de indefensión real y efectiva, pues el Sr. se vio privado de la posibilidad de acudir a la vía del recurso contra la liquidación practicada. Adicionalmente, no hay que olvidar que ante el impago de la deuda tributaria, se inició la vía de apremio, de la que el interesado no tuvo conocimiento hasta que su entidad bancaria le comunicó el embargo. Por lo tanto, también en relación con los actos dictados en fase ejecutiva concurre análoga carencia*".

En el supuesto ahora sometido a consulta, la interesada sólo tuvo conocimiento del procedimiento tributario una vez le fue embargada la cuenta bancaria. Al no tener conocimiento de los actos administrativos no pudo combatirlos ni realizar actuación alguna en defensa de sus derechos sino cuando aquéllos ya habían sido ejecutados. Ha de destacarse que en el supuesto sometido a consulta no sólo no se comunican a la interesada los actos de gestión tributaria tendentes a la liquidación, sino que tampoco consta que se le notificaran en forma alguna la providencia de apremio ni la diligencia de embargo. Como ya se indicó en este Dictamen al transcribir un fragmento de la STS, 3^a, de 12 de mayo de 2011, el Tribunal

Constitucional otorga una especial relevancia a efectos de entender vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva por las actuaciones administrativas al hecho de no notificar al contribuyente el inicio del procedimiento de apremio, y ello aunque se hubiera podido impugnar la liquidación tributaria, lo que aquí ni siquiera pudo hacer la interesada al desconocer su existencia misma. La singular naturaleza de este procedimiento de recaudación ejecutiva, especialmente desfavorable y gravoso para los intereses de los ciudadanos, que no sólo ven intervenido su patrimonio, sino que además han de afrontar un mayor detrimiento en forma de recargos, probablemente se encuentre en el fundamento de esa mayor sensibilidad de la doctrina constitucional al extender a este ámbito las garantías del artículo 24 CE, como también apunta el Consejo de Estado en Dictamen 509/2010.

Lo expuesto no debe hacer olvidar que la falta de notificación de los actos administrativos tiene como consecuencia que los plazos para su impugnación permanecen abiertos (STS, 3^a, de 24 de febrero de 2011). Por ello, cuando los interesados no identifiquen sus acciones de nulidad expresamente como solicitudes de revisión de oficio, lo procedente es calificar tales impugnaciones de la liquidación tributaria como recursos de reposición, y tramitarlos por el procedimiento ordinario sin necesidad de acudir al más complejo de la revisión de oficio. Con ello no sólo se consigue obtener una resolución más temprana, al no ser preceptivos informes como los de la Dirección de los Servicios Jurídicos y de este Consejo Jurídico, sino también ampliar la cognición de los posibles defectos del acto, al no venir restringidas las causas de invalidez invocables a las tasadas de nulidad.

Procede, en consecuencia, declarar la nulidad de la liquidación provisional con comprobación de valor, así como de todo lo actuado en el procedimiento con posterioridad al momento en que debió notificarse el acuerdo que daba inicio al procedimiento de comprobación de valores, cuya falta de notificación y la de las actuaciones posteriores han dado lugar a la indefensión de la interesada, al impedirle conocer la existencia misma del procedimiento hasta el momento en que los actos resultantes del mismo ya habían sido ejecutados.

QUINTA.- De las restantes causas de invalidez invocadas.

De la lectura del escrito impugnatorio que da origen al presente procedimiento de revisión de oficio se desprende que la calificación de los defectos de los actos administrativos combatidos como causas de nulidad se limita a los defectos en la notificación, sin que la interesada subsuma los restantes en ninguno de los apartados del artículo 217.1 LGT o 62.1 LPAC.

Atendida dicha circunstancia y que la estimación de la alegación formulada en primer lugar hace innecesario entrar en el análisis detallado de las restantes, baste con indicar que no

advierte el Consejo Jurídico la concurrencia de causa de nulidad distinta de la apreciada en la Consideración anterior, pues los alegados defectos de la resolución, a lo sumo, serían constitutivos de una causa de anulabilidad, sin alcanzar el grado máximo de reproche jurídico que supone la nulidad del pleno derecho.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Procede estimar la acción de nulidad ejercitada por la interesada frente a la liquidación complementaria impugnada, en atención a lo señalado en la Consideración Cuarta de este Dictamen.

No obstante, V.E. resolverá.