



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº 246/2013

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 13 de septiembre de 2013, 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 del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 26 de marzo de 2013, sobre revisión de oficio instada por x, en representación de la mercantil "--", de la resolución del recurso de reposición interpuesto frente a liquidación provisional con comprobación de valor correspondiente al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (expte. 113/13), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- En fecha 23 de marzo de 2006 se otorga escritura de compraventa de una finca que adquieren por mitad y proindiviso las mercantiles "--" e"--".

--" presenta la Declaración-Liquidación modelo 600 D, así como Autoliquidación e ingreso modelo 600 I, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 3.780 euros. Consta como domicilio, tanto en la escritura como en la declaración presentada, el de "--, 30107, Murcia".

SEGUNDO.- El 23 de febrero de 2010 se inicia procedimiento de gestión tributaria I01 130220 2006 185129, con liquidación provisional ILT 130220 2010 001672, en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el que se determina una deuda tributaria pendiente de ingresar de 17.997,21 euros.

Intentada, los días 11 de marzo y 22 de abril de 2010, sin éxito la notificación en la dirección "--, 30107 de Murcia", mediante agente notificador, se procede a la notificación por comparecencia, cuyo anuncio se publica en el BORM núm. 101, de 5 de mayo de 2010.

El procedimiento de gestión finaliza con el acuerdo de liquidación complementaria con comprobación de valor declarado de 13 de septiembre de 2010 que, junto con el documento de ingreso por un importe total de 22.600,69 euros, se intenta notificar los días 4 y 6 de octubre de 2010 con resultado de "ausente" y "no retirado en lista 15-10-2010". No obstante, el 25 de octubre de 2010 comparece el representante de la sociedad ante el Servicio de Gestión Tributaria y se le notifica.

TERCERO.- Con fecha 23 de noviembre interpone el administrador único de la sociedad, en representación de ésta, recurso de reposición en el que consta como dirección la de "Avenida -- 30002, Murcia" contra la liquidación complementaria ILT 130220 2010 001672, expediente de gestión I01 130220 2006 185129, en el que se alega prescripción e improcedencia de la notificación edictal, solicitando tasación pericial contradictoria.

Se dicta Acuerdo de suspensión del ingreso de la liquidación, de fecha 27 de diciembre de 2010.

Antes de la notificación de la resolución del recurso de reposición, se realiza consulta del domicilio fiscal de la mercantil en la base de datos consolidada de la Agencia Tributaria Estatal, en la que consta: "--, 30107, Murcia". Se incorpora al expediente copia de la impresión de la pantalla.

CUARTO.- El 17 de febrero de 2011 se dicta resolución desestimatoria del recurso de reposición, que se intenta notificar los días 28 y 29 de marzo de 2011 con resultado de "ausente" y "no retirado en lista 11/04/2011". Finalmente, se procede a publicar anuncio de notificación por comparecencia en el BORM núm. 114, de 20 de mayo de 2011.

QUINTO.- El 4 de noviembre de se acuerda levantar la suspensión del ingreso de la liquidación complementaria.

SEXTO.- Con fecha 19 de diciembre, x, en representación de "--", solicita que se declare de oficio la nulidad de pleno derecho de la resolución del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación ILT 130220 2010 001672, toda vez que no se ha intentado la notificación de dicha resolución en el domicilio indicado al efecto en el recurso y no se han realizado los dos intentos preceptivos.

SÉPTIMO.- El 2 de mayo de 2012, la Dirección General de Tributos requiere a la entidad interesada para que subsane el defecto de acreditación de la representación otorgada a x, lo que cumple el 15 de mayo mediante la presentación de escritura, de fecha 5 de enero de 2011, de elevación a público de acuerdo social en el que se consigna la condición de x como administrador y socio único de la mercantil. En dicho documento se refleja el cambio de domicilio social a "C/--, 30880, Águilas".

OCTAVO.- Conferido trámite de audiencia, no se consigue practicar de forma efectiva la notificación en la dirección C/--, 30880-Águilas (Murcia), tras intentarlo en dos ocasiones los días 14 y 17 de septiembre de 2012, con resultado de ausente. El 8 de octubre comparece el representante de la entidad en la Dirección General de Tributos y se le notifica el acuerdo de concesión del trámite.

El 22 de octubre presenta escrito de alegaciones para reiterarse en su pretensión anulatoria del acuerdo de resolución del recurso de reposición interpuesto, alegando:

- a) Indefensión (artículo 217.1, letra a, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, LGT). La actuación de la Administración al no notificar el acuerdo de resolución del recurso de reposición en el domicilio social sito en C/--, en Águilas, Murcia, CP 30880, cuando el 20 de enero de 2011 y antes de dictarse la resolución impugnada ya había comunicado a la Administración el cambio de domicilio fiscal y social, lo que le ha originado que se le haya privado de la posibilidad de defenderse tanto en vía administrativa, mediante el recurso económico-administrativo, como en vía judicial (art. 24 CE) interponiendo el recurso contencioso-administrativo.
- b) El acto ha sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello (artículo 217.1, letra e, LGT). Se ha prescindido de los requisitos esenciales para la notificación edictal al no haber agotado las dos notificaciones y haberse realizado una sola.

NOVENO.- A la luz de las alegaciones formuladas, se inquierte por el Servicio Jurídico Tributario la existencia de la solicitud de cambio de domicilio fiscal que el interesado dice haber efectuado en fecha 20 de enero de 2011. El 8 de febrero de 2013 contesta el Servicio de Coordinación y Planificación Tributaria que el 10 de diciembre de 2010, el administrador de la mercantil presenta comunicación de cambio de domicilio fiscal, indicando en la solicitud el de "Plaza --, 30820 Alcantarilla Murcia", si bien en la documentación que acompaña a la solicitud se cita otro domicilio distinto: "Calle --, Murcia". Ante esta divergencia, se requiere al interesado para que aporte escritura de elevación a público del acuerdo de cambio de domicilio fiscal, lo que lleva a efecto el 7 de enero de 2011, aportando copia de escritura fechada dos días antes, el 5 de enero, en la que se señala como domicilio social el de "C/ --, 30880, Águilas Murcia", que es el que se da de alta en la base de datos de contribuyentes con fecha 21 de enero de 2011.

Informa, asimismo, el indicado Servicio que desde el momento de la grabación del domicilio en la base de datos, el sistema permite su captura automática por los distintos procedimientos de notificación asociados a la gestión tributaria.

DÉCIMO.- El 12 de febrero de 2013, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia propone la estimación de la solicitud de revisión de oficio, al considerar que la notificación de la resolución del recurso de reposición no se realizó conforme a lo establecido en el artículo 112.1 LGT, toda vez que no se dirigieron las comunicaciones ni al domicilio que se había hecho constar expresamente en el escrito de recurso ni tampoco al domicilio fiscal comunicado expresamente por el interesado a la Administración antes de dictarse la resolución cuya nulidad se pretende. Estima el indicado organismo que ello, a su vez, es constitutivo de una vulneración del derecho a la

defensa o prohibición de la indefensión, lo que permite su incardinación en la causa de nulidad establecida por el artículo 217.1, letra a) LGT.

UNDÉCIMO.- El 6 de marzo, el Servicio Jurídico de la Consejería de Economía y Hacienda informa que procede desestimar la solicitud de revisión de oficio, toda vez que, aunque la notificación de la resolución del recurso de reposición fue irregular, no supuso una indefensión material grave para la mercantil interesada, toda vez que cuando conoció el acto que resolvía el recurso, pudo impugnarlo por la vía ordinaria, porque la defectuosa notificación del mismo determinaba que sólo a partir del efectivo conocimiento de su contenido por parte del interesado comenzara a transcurrir el plazo (art. 58.3 LPAC) para la presentación de la oportuna reclamación económico-administrativa y, una vez culminada la vía administrativa, acceder a la jurisdicción contenciosa.

Del mismo modo, considera que no concurre la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1, letra e) LGT.

DUODÉCIMO.- Con fecha 13 de marzo de 2013, la Dirección de los Servicios Jurídicos informa que procede resolver la desestimación de la solicitud de revisión de oficio, sobre la base de idénticos razonamientos a los que fundamentan el informe del Servicio Jurídico de la Consejería de Economía y Hacienda.

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 26 de marzo de 2013.

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.- Legitimación, plazo 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 mercantil 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. Se ha acreditado, asimismo, la representación con que actúa el administrador de la empresa, mediante la aportación al expediente de escritura pública de formalización de acuerdo societario en la que consta tal condición.

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 que a la fecha de solicitud de este Dictamen ya se había rebasado el plazo máximo para notificar la resolución expresa (un año, ex art. 217.6 LGT), circunstancia que no obsta la resolución expresa del procedimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.1 LPAC.

Ha de señalarse, asimismo, que en contra de lo establecido por el artículo 46.2 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, aprobado por Decreto 15/1998, de 2 de abril, el

expediente remitido no ha sido foliado.

TERCERA.- De 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 y sin intervención judicial, bien por propia iniciativa o a instancia del interesado, 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 de haberse privado del derecho de defensa y de haberse dictado el acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, serían las que se concretan en el artículo 217.1, letras a) y e) 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".

La contribuyente solicita la declaración de nulidad de la resolución del recurso de reposición por ella interpuesto contra la liquidación complementaria con comprobación de valor, toda vez que la referida resolución se intentó notificar en un domicilio diferente al que de forma expresa y a efectos de notificaciones se hizo constar en el escrito de recurso, y distinto asimismo del que como domicilio fiscal de la empresa había comunicado expresamente a la Administración antes de la resolución del recurso.

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.

Del expediente se desprende que el 23 de noviembre de 2010, x, actuando en nombre y representación de la empresa "--", interpone recurso de reposición frente a la liquidación complementaria con comprobación de valor, señalando como domicilio el de "--, 30002, Murcia".

El 7 de enero de 2011, el interesado presenta en el Registro de la Consejería de Economía y Hacienda copia de la escritura fechada dos días antes (5 de enero), de elevación a público del acuerdo de cambio de domicilio social a "C/ -- de Águilas, Murcia", y el 21 de enero se da de alta este domicilio con el carácter de domicilio fiscal en la base de datos de contribuyentes de SIGEPAL.

El 17 de febrero de 2011 se resuelve el recurso de reposición e, intentada la notificación por dos veces, en fechas 28 y 29 de marzo de 2011, en el domicilio de Guadalupe que figuraba tanto en la escritura de compraventa de 23 de marzo de 2006 como en la declaración modelo 600, se publica edicto en el Boletín Oficial el 20 de mayo de 2011 por el que se cita a la contribuyente a comparecer para ser notificada del indicado acto.

En consecuencia, la resolución del recurso de reposición se intentó notificar en un domicilio diferente a aquél que se había consignado expresamente a tal efecto en el escrito de impugnación y que tampoco coincidía con el domicilio fiscal de la mercantil, cuyo cambio había sido comunicado a la Administración con anterioridad a los intentos de notificación realizados.

En este punto el Consejo detecta un proceder irregular en la actuación de la Administración. En primer lugar,

porque de conformidad con el artículo 110.1 LGT, "en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado (lo es el recurso de reposición que se resuelve por el acto que se intenta notificar), la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante (es decir, el consignado en el propio escrito de recurso: Avda. --, CP 30002, Murcia) o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro" (que a la fecha de resolver el recurso y tras la formal comunicación de cambio de domicilio social era el de Águilas).

Además, el artículo 112.1 LGT exige, para que se pueda acudir a la notificación por comparecencia, que no se haya podido efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria y que se haya intentado la notificación dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, como es el caso. 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 no sólo obvia la expresa declaración de un domicilio a efecto de notificaciones efectuada en el escrito de interposición del recurso de reposición, sino que tampoco intenta la notificación en el domicilio fiscal de la empresa, cuyo cambio ésta le ha comunicado previamente.

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, 123/2011 y, sobre todo, en el 261/2011 admitimos modulaciones en esta doctrina. Así, en los dos últimos, 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 lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo «el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución...". 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.

Como señalamos en nuestro Dictamen 163/2013, 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 aquél 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, ha de precisarse que lo que se pretende es la nulidad de la resolución del recurso de reposición, dadas las irregularidades habidas en su notificación. Y ello constituye una diferencia sustancial respecto de los supuestos en los que este Consejo Jurídico ha apreciado la existencia de una verdadera indefensión material o una imposibilidad de acceso a las posibilidades de defensa por parte de los ciudadanos y que se circunscriben a procedimientos iniciados de oficio por parte de la Administración tributaria, que se desarrollan con la total ignorancia del interesado, quien a menudo sólo llega a tener conocimiento del mismo cuando se hacen efectivas sobre su patrimonio las medidas ejecutivas del procedimiento de apremio, de modo que, al no tener conocimiento de los actos administrativos no puede combatirlos ni realizar actuación alguna en defensa de sus derechos sino cuando aquéllos ya han sido ejecutados.

En el presente supuesto, sin embargo, la interesada conoce la existencia del procedimiento de recurso por la sencilla razón de que es ella quien lo inicia mediante su escrito de impugnación. Por ello, aunque no se le notifique en el domicilio indicado la resolución del recurso y en consecuencia no tenga conocimiento efectivo de la misma, señala el Consejo de Estado en el ya citado Dictamen 2107/2010, que *"no cabría apreciar en modo alguno una situación de indefensión pues tenía la posibilidad de presentar la correspondiente reclamación contra la desestimación presunta del recurso (artículo 225.4 de la Ley General Tributaria)"*.

A mayor abundamiento, la interesada afirma en su escrito de solicitud de revisión de oficio que ha tenido conocimiento de la resolución de su recurso y que aquélla no había sido notificada correctamente. Lo que determina, como apunta la STS de 27 de febrero de 2011, antes parcialmente transcrita, que se trataría de un acto administrativo que no ha sido notificado correctamente, y que, en consecuencia, pudo ser impugnado en cualquier momento en que la interesada se diera por notificada, por lo que, al tener conocimiento del acto originario, debió impugnarlo por la vía ordinaria. Si la reclamación o el recurso hubieran sido declarados extemporáneos, por estimar que la notificación edictal de 20 de mayo de 2011 surtió efecto, podría haber interpuesto el recurso contencioso y solicitar su anulación. En el mismo sentido, nuestro Dictamen 123/2011.

Corolario de lo expuesto es que no se aprecia una privación total y absoluta de las posibilidades de defensa de la mercantil interesada, impidiendo la ulterior intervención revisora de la jurisdicción, sino una mera limitación o dificultad que, a lo sumo, podría determinar la mera anulabilidad del acto (art. 63.1 LPAC), pero no una declaración de nulidad de pleno derecho, al no apreciarse la vulneración del derecho fundamental consagrado en el artículo 24 de la Carta Magna, que pudiera integrar el supuesto previsto en el artículo 217.1 letra a) LGT alegado por la actora como causa de la nulidad pretendida.

3. Actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente exigido.

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 conculado el procedimiento legalmente establecido para la tramitación del recurso de reposición, pues únicamente se alega por la mercantil interesada la conculcación de las normas relativas a la notificación de la actuación que le pone fin, 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).

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, al considerar el Consejo Jurídico que, si bien la notificación del acto impugnado no se ajustó a lo establecido en el ordenamiento, las consecuencias jurídicas de las irregularidades advertidas no alcanzan a constituir causa de nulidad de pleno derecho.

No obstante, V.E. resolverá.