



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **104/2014**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 14 de abril de 2014, 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 29 de octubre de 2013, sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instada por x, y contra las liquidaciones correspondientes al expediente de gestión tributaria generado por el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (expte. **367/13**), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 5 de junio de 2012, los ciudadanos británicos x, y presentan escrito que califican como "recurso de revisión", por el que, al amparo del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), solicitan la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones nº ILT 130290 2011 000156 e ILT 130290 2011 000157, correspondientes al expediente de gestión tributaria nº I01 130290 2010 005565, generado por el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Relatan los actores que los citados acuerdos, integrantes de un procedimiento de comprobación de valores, se intentaron notificar en la dirección de la vivienda cuya transmisión constituía el hecho imponible del tributo, esto es, "C/ --" del complejo residencial "La Torre Golf Resort" en Roldán-Torre Pacheco. Al resultar infructuosos los dos intentos realizados, se procede a la notificación edictal, sin que los interesados alcancen a tener conocimiento del procedimiento de gestión tributaria hasta que se publica en el BORM anuncio para la notificación por comparecencia de sendas providencias de apremio.

Consideran los actores que la notificación edictal de los actos integrantes del procedimiento de gestión tributaria es nula, pues los intentos de notificación domiciliaria se dirigieron a una dirección postal que no es la de su domicilio fiscal ni su residencia y que es, además, diferente de la que consta en la escritura de compraventa y en la declaración-liquidación del impuesto, a saber: "Avda. --".

En consecuencia, estiman los actores que al no haber tenido conocimiento del procedimiento de comprobación de valores por la ausencia de notificación, se les habría sumido en indefensión y los actos impugnados habrían sido adoptados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

SEGUNDO.- Incorporado al procedimiento de revisión el expediente generado en el procedimiento de gestión tributaria que finaliza con los actos objeto de impugnación, constan en él los siguientes hitos relevantes para la decisión del presente procedimiento revisorio:

a) Con fecha 27 de diciembre de 2010 se presenta por cada uno de los actores ante la Administración tributaria Declaración modelo 601 D, por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la adquisición de una vivienda en el complejo residencial "La Torre Golf Resort" en el término municipal de Torre Pacheco, formalizada en escritura pública de 10 de diciembre de 2006.

En los impresos de declaración-liquidación consta como dirección de los sujetos pasivos del impuesto y adquirentes de la vivienda, el de "Avda. --".

En la escritura notarial se indica que los cónyuges x, y, casados bajo el régimen legal propio de su nacionalidad, tienen su domicilio en una dirección del Reino Unido. La dirección de "Avda. --" de San Javier consta en el indicado documento notarial como la del domicilio profesional de la intérprete pericial que interviene en el acto y como domicilio de la mercantil "--", titular de la cuenta bancaria con cargo a la cual se realiza el grueso del pago del precio del inmueble transmitido y persona que figura como presentante de la escritura ante el Registro de la Propiedad.

b) Con fecha 21 de marzo de 2011, por el órgano gestor se dictan sendas propuestas de inicio de procedimiento de gestión tributaria y de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor, que se intentan notificar por correo el 30 de marzo y el 1 de abril en la siguiente dirección: Urb. La Torre Golf, C/--, Roldán-Torre Pacheco". Según hace constar el empleado postal en el correspondiente documento, la notificación no se puede practicar por encontrarse ausentes los destinatarios, dejando aviso de llegada en buzón y no siendo retirado de la oficina.

El 20 de mayo siguiente se publican en el Boletín Oficial de la Región de Murcia (BORM) sendos anuncios de notificación por comparecencia.

c) El 21 de junio, se dictan sendos acuerdos de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor declarado, que fija una deuda tributaria de 2.601,41 euros para cada uno de los cónyuges y que se intentan notificar de forma infructuosa en la aludida dirección de La Torre Golf Resort por dos veces (el 28 y 29 de junio), consignándose como causa de la no entrega de la notificación a los destinatarios las de "ausente" y no retirado en lista.

El 5 de agosto de 2011 se publica en el BORM, anuncio de notificación por comparecencia.

d) El 6 de febrero de 2012 se publica en el mismo diario oficial anuncio para la notificación por comparecencia de sendas providencias de apremio dirigidas contra cada uno de los esposos. No hay constancia en el expediente de que se intentara la notificación domiciliaria previa.

TERCERO.- Con fecha 24 de octubre de 2012 se confiere trámite de audiencia a los interesados, quienes presentan escrito de alegaciones el 15 de noviembre siguiente, reiterando las de su impugnación inicial.

CUARTO.- Solicitado informe a la Oficina Liquidadora del Distrito Hipotecario de San Javier sobre las razones por las que se procedió a notificar los actos impugnados en la forma en que se hizo, se evacua el 20 de noviembre de 2012, limitándose a señalar que la dirección que consta como domicilio fiscal de la x es la de "--, Alhama de Murcia".

QUINTO.- El 5 de diciembre, la Dirección General de Tributos formula propuesta de resolución estimatoria de la solicitud de revisión de oficio, al considerar que la forma en que se intentó notificar los actos integrantes del procedimiento de comprobación de valor sumió en indefensión a los interesados, por lo que concurriría la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, letra a) LGT.

SEXTO.- El 2 de septiembre de 2013 el Servicio Jurídico de la Consejería de Economía y Hacienda informa favorablemente la indicada propuesta de resolución, con fundamento en similares argumentos a los en ella contenidos.

SÉPTIMO.- Idéntico pronunciamiento favorable efectúa la Dirección de los Servicios Jurídicos en informe de 25 de septiembre.

En tal estado de tramitación y una vez incorporados los preceptivos índice de documentos y extracto de secretaría, se remite el expediente en solicitud de Dictamen, mediante escrito recibido en el Consejo Jurídico el pasado 29 de octubre 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 y procedimiento.

I. 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).

Los actores están debidamente legitimados para instar el procedimiento de revisión de oficio en cuanto destinatarios directos de los actos administrativos cuya nulidad se pretende, en su calidad de sujetos pasivos del tributo.

Por su parte, 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 declaración de nulidad se solicita, 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 efecto, el artículo 33.2 de la Ley 7/2004, de 28 de diciembre, de Organización y Régimen Jurídico de la Administración Pública de la Región de Murcia, prevé que la revisión de oficio en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma.

Según el artículo 217.5 LGT *"en el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda"*. Por equivalencia con el Ministro de Hacienda, es al Consejero de Economía y Hacienda a quien corresponde tal atribución tratándose de tributos cedidos en el ámbito de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en virtud del régimen de equivalencias de los órganos de la Administración Tributaria establecido en la Disposición Adicional Primera del Decreto 32/2006, de 21 de abril, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Economía y Hacienda.

II. Calificado el escrito de los interesados como solicitud de revisión de oficio y en aplicación de la normativa citada en el primer párrafo de la presente Consideración, puede afirmarse que se han cumplido los trámites fundamentales que integran este tipo de procedimientos. No obstante, cabe señalar que a la fecha de emisión de este Dictamen ha sido rebasado ampliamente el plazo máximo para resolver y notificar la resolución, 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, 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 los interesados de haberseles 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, según 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".

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.

Así, los contribuyentes solicitan la declaración de nulidad de las liquidaciones tributarias practicadas y de las actuaciones posteriores, en particular la providencia de apremio, debido a que su notificación no se practicó debidamente, en la medida que en que se dirigieron a un domicilio distinto al que en realidad residen, siendo éste conocido por la Administración tributaria por haberse hecho constar en la escritura que formalizó la compraventa que constituye el hecho imponible del impuesto y en la propia declaración-liquidación tributaria, y que esa irregularidad les sumió en una situación de indefensión, al privarles del derecho a conocer el origen de la deuda, adoptándose la liquidación prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. De hecho, no tuvieron conocimiento de las liquidaciones efectuadas hasta que ya se había iniciado el procedimiento ejecutivo y se había dictado la providencia de apremio.

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.

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. La práctica de la notificación se ajustará a la regulación general de las notificaciones administrativas (art. 109 LGT), con las especialidades establecidas en la propia LGT, cuyo artículo 112 regula la notificación por comparecencia, a la que podrá acudir la Administración tributaria cuando no haya podido practicarse la notificación personal.

Examinadas las actuaciones llevadas a cabo en el expediente de gestión, resulta que tanto el acuerdo de inicio de la liquidación provisional como el de resolución de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor dirigidos a cada uno de los dos cónyuges se intentaron notificar en la dirección postal correspondiente al inmueble de la urbanización La Torre Golf Resort cuya transmisión constituía el hecho imponible del impuesto, siendo infructuosos (se realizaron dos intentos, ambos con la indicación "ausente" y "no retirado en lista"). A continuación y al amparo del artículo 112 LGT, se procedió a publicar sendos anuncios en el Diario Oficial de la Comunidad Autónoma, instando al interesado a comparecer ante el órgano gestor a efectos de ser notificado de forma expresa. Respecto de la providencia de apremio no consta que se intentara siquiera la notificación domiciliaria.

El Consejo Jurídico detecta un proceder irregular en la actuación de la Administración. En efecto, cuando los intentos de notificación tanto del acuerdo de inicio como de la liquidación complementaria resultan infructuosos, una mínima diligencia de la Administración habría permitido advertir el error en las señas a las que se estaban dirigiendo las notificaciones, pues en el propio expediente de gestión tributaria constaba el domicilio correcto.

En efecto, si bien no puede aceptarse la alegación relativa a que en la escritura de compraventa ya figuraba la dirección de los interesados, pues la de "Avda.--, San Javier" no consta como la de los adquirentes, sino sólo como la de la intérprete y la de una empresa de asesoría que intervienen en el contrato, pero respecto de quienes no se ha acreditado que ostentaran la representación de aquellos, lo cierto es que en la declaración-liquidación (Modelo 601 D) del impuesto, en su página 2, sí consta como dirección del sujeto pasivo la de "Avda. --, San Javier". Por otra parte, una simple consulta a una base de datos de titularidad regional (SIGEPAL), habría desvelado que la dirección a la que se estaban dirigiendo los envíos tampoco era el domicilio fiscal declarado por los contribuyentes, el cual radicaba en Alhama de Murcia, como indica el informe de la Oficina Liquidadora del Distrito Hipotecario de San Javier y consta en los propios actos impugnados bajo el epígrafe "datos del interesado" en el apartado "1. Referencias y antecedentes documentales".

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 tanto del fiscal como de aquel que figura en los propios documentos obrantes en el expediente, como la declaración liquidación del tributo.

El resultado de este proceder de la Administración tributaria es la ignorancia, por parte de los interesados, 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 se desprende del escrito inicial de solicitud de revisión de oficio, los actores no son conscientes de la misma hasta que el procedimiento ejecutivo ya se ha iniciado, también sin su conocimiento, pues la providencia de apremio tampoco se notificó personalmente, sin que conste siquiera que se realizara intento alguno, sino que se procedió directamente a su notificación edictal en el BORM de 6 de febrero de 2012. No consta en el expediente en qué estado de tramitación se encuentra el procedimiento ejecutivo, si fue suspendido como consecuencia de la solicitud de los actores o se continuó y se ha dictado ya 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 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.

No obstante, ya en los Dictámenes 56 y 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 inconstitucionalidad 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"*.

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 3ª, 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 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, los interesados sólo tuvieron conocimiento del procedimiento tributario una vez iniciado el procedimiento de recaudación ejecutiva. Al no saber de los actos administrativos dictados, no pudieron combatirlos ni realizar actuación alguna en defensa de sus derechos sino cuando aquéllos ya estaban en trance de ser ejecutados. Ha de destacarse que en el supuesto sometido a consulta no sólo no se comunican a los interesados los actos de gestión tributaria tendentes a la liquidación, sino que tampoco consta que se les notificara personalmente la providencia de apremio. Como ya se indicó en este Dictamen al transcribir un fragmento de la STS, 3ª, 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 pudieron hacer los interesados 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 detrimento 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.

Procede, en consecuencia, declarar la nulidad de las liquidaciones provisionales 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 los interesados.

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 conculcado el procedimiento legalmente establecido para la tramitación del procedimiento de comprobación de valores con liquidación, pues únicamente se alega por los actores la conculcación de las normas relativas a la notificación de las actuaciones que lo integran, 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 se advierte, en suma, que el procedimiento seguido para la comprobación de valores y la formulación de las liquidaciones complementarias se aparte sustancialmente del establecido en las normas que lo reglamentan, lo que no llega a alegarse siquiera por los interesados, que centran su impugnación en la notificación de los actos integrantes del procedimiento, cuya ausencia o defectuosa práctica no son susceptibles de integrar la causa de nulidad alegada.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Procede estimar la acción de nulidad ejercitada por los interesados frente a las liquidaciones impugnadas, al entender que la actuación administrativa incurre en la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, letra a) LGT, conforme a lo señalado en la Consideración Tercera de este Dictamen.

No obstante, V.E. resolverá.

