



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **2/2015**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 7 de enero de 2015, 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 3 de octubre de 2014, 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 de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (expte. **279/14**), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 12 de diciembre de 2005, la ciudadana británica x presenta declaración tributaria modelo 600 D en concepto de autoliquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por una compraventa, según escritura pública de 28 de octubre de 2005, de una vivienda sita en la Calle -- (--), en El Mojón (San Pedro del Pinatar), señalando como valor de adquisición del bien 145.000 euros y ascendiendo la deuda tributaria liquidada a 10.150 euros.

En la referida escritura constan como compradoras proindiviso del inmueble, tanto la referida x como otra ciudadana británica, y, quienes designan como representantes, a los efectos del artículo 46 (sic) de la Ley General Tributaria, sobre sujetos pasivos no residentes en España, a la firma "--", con domicilio en C/ --, de Torrevieja (Alicante).

La compradora y presentadora de la autoliquidación, en el modelo 600 D de declaración tributaria señala como domicilio el del bien transmitido, esto es, Calle --, Urb. -- 30740, San Pedro del Pinatar (Murcia).

SEGUNDO.- Con fecha 23 de febrero de 2009, se dictan propuestas de inicio de procedimiento de gestión tributaria y de liquidación provisional con comprobación de valor, nº ILT 130240 2009 000640 y nº 130240 2009 000641, intentándose su notificación en las siguientes direcciones postales:

- La propuesta de inicio relativa a la ILT 130240 2009 000641, se dirige a x en un primer intento a la dirección del bien inmueble cuya transmisión constituye el hecho imponible del tributo. Constan dos intentos de notificación que resultaron infructuosos al estar ausente la destinataria y no ser retirado de lista de Correos.

Se intenta de nuevo la notificación de dicho acuerdo de inicio y la subsiguiente liquidación provisional con comprobación de valor, ahora en Urbanización --, 03189, Orihuela (Alicante). En los intentos de notificación efectuados se hace constar por el empleado postal la circunstancia de "Dirección incorrecta".

- La propuesta de inicio y la liquidación provisional con comprobación de valor relativas a la ILT 130240 2009 000640 son dirigidas a x a la misma dirección de Orihuela reseñada en el párrafo anterior. En los intentos de notificación efectuados se hace constar por el empleado postal la circunstancia de "Dirección incorrecta".

TERCERO.- Dado lo infructuoso de los intentos de notificación personal practicados, se procede a la publicación de edictos en el Boletín Oficial de la Región de Murcia de fechas 5 de mayo y 5 de agosto 2009.

El procedimiento de recaudación en vía ejecutiva se remitió a la Delegación Provincial de Alicante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su tramitación, sin que el referido organismo lograra tampoco notificar personalmente a las interesadas ninguna de las actuaciones ejecutivas, procediéndose a publicar en el Boletín Oficial del Estado anuncio de citación para notificación por comparecencia. Así, constan en el expediente sendas Providencias de Apremio 132400/073/020000/04816/2009/710/8 y 132400/073/020000/04817/2009/710/8, notificadas a través de Anuncios de citación para notificación por comparecencia en el Boletín Oficial del Estado número 151, de fecha 22 de junio de 2010.

CUARTO.- Con fecha 17 de junio de 2011, x presentan solicitud de nulidad de pleno derecho de las citadas liquidaciones, al haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, al amparo de lo establecido en el artículo 102, en relación con el 62.1, ambos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC).

Manifiestan que no han tenido conocimiento de los referidos actos de gestión tributaria hasta que la Agencia Estatal de Administración Tributaria les ha embargado una cuenta bancaria de su titularidad, lo que imputan a que los intentos de notificación de las actuaciones del expediente de gestión tributaria realizado no se han ajustado a las normas en materia de notificaciones administrativas, lo que ha determinado la concurrencia de la causa de nulidad contemplada en el artículo 62.1, letra e) LPAC, esto es, haberse dictado los actos prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido, lo que les habría generado indefensión.

A tal efecto formulan las siguientes alegaciones: a) que los propios empleados de correos hacen mención expresa en los avisos de recibo de 1 de julio y 13 de julio de 2009 de que la carta ha sido enviada a una "Dirección Incorrecta", circunstancia ésta no imputable a las ahora actoras, dado que la dirección de la Urbanización La Regia a la que se enviaron las notificaciones era antigua, del año 2005, siendo en el año 2009 cuando el Ayuntamiento de Orihuela procedió a la adjudicación de nombre a las nuevas calles construidas, dándole a las viviendas una nueva numeración, motivo por el que la Oficina de Correos rechazaba el reparto; b) que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48.2 d) de la Ley General Tributaria, las notificaciones derivadas del expediente debieron haber sido intentadas en el domicilio de la mercantil "--", calle -- de Torrevieja, designada como representante fiscal de los contribuyentes a los efectos del artículo 47 de la Ley General Tributaria en la escritura pública de transmisión patrimonial origen del expediente, debidamente presentada ante el órgano liquidador del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por lo que no cabe admitir que la Administración desconociera dicha designación; y c) que al no haberse notificado correctamente los actos administrativos

impugnados nos encontramos ante un supuesto de los regulados en el artículo 62.1 e) LPAC, puesto que las resoluciones habrían sido dictadas "prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido", lo que ha sumido a las comparecientes en indefensión, ya que al no haber sido conocedoras de los actos administrativos dictados en el procedimiento de comprobación no pudieron presentar alegaciones contra aquellos actos ni ejercitar su derecho a recurrir, en su caso.

QUINTO.- Conferido trámite de audiencia a las actoras, presentan escrito de alegaciones para ratificarse en las contenidas en la solicitud inicial.

SEXTO.- Con fecha 17 de marzo de 2014, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia formula propuesta de resolución estimatoria de la pretensión de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones impugnadas, al considerar que se procedió a la publicación edictal de los actos tributarios sin antes haber agotado las posibilidades de efectuar su notificación personal, bien en otros domicilios obrantes en el expediente, bien en el del representante fiscal de las contribuyentes, de modo que éstas desconocieron la tramitación del procedimiento tanto de gestión tributaria como de recaudación ejecutiva que se desarrollaba en contra de sus intereses, lo que les privó de la posibilidad de proceder a su impugnación, constituyendo el supuesto de nulidad establecido en el artículo 217.1, letra a) de la Ley General Tributaria.

SÉPTIMO.- El 13 de junio, el Servicio Jurídico de la Consejería de Economía y Hacienda informa favorablemente la propuesta de resolución efectuada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

OCTAVO.- Con fecha 10 de julio de 2014, la Dirección de los Servicios Jurídicos evaca su preceptivo informe en sentido favorable a la estimación de la solicitud de nulidad de las liquidaciones impugnadas, al considerar que concurre la causa de nulidad del artículo 217.1, letra a), de la Ley 52/2003, de 17 de diciembre, General tributaria (LGT), con cita de nuestros Dictámenes 123 y 261/2011.

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 3 de octubre de 2014.

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).

Las actoras están debidamente legitimadas para instar el procedimiento de revisión de oficio en cuanto destinatarias directas 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 los actos impugnados, 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 citada Ley 7/2004, 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. Puede afirmarse que se han cumplido los trámites fundamentales que integran este tipo de procedimientos, constando la audiencia a las interesadas, la propuesta de resolución formulada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos. No obstante, cabe señalar que a la fecha de recepción de la consulta en este Consejo Jurídico ya había sido rebasado ampliamente el plazo máximo para resolver y notificar la resolución, que, tratándose de una revisión iniciada a instancia de parte, será de un año desde la presentación de la solicitud por las interesadas, según dispone el artículo 217.6 LGT. Esta circunstancia no obsta la resolución, 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 en su totalidad.

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 las interesadas y los razonamientos de los órganos preinformantes y que acoge la propuesta de resolución son los 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 (...).

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

Las contribuyentes solicitan la declaración de nulidad de las liquidaciones tributarias debido a que no se les notificaron debidamente, en la medida en que se dirigieron a un domicilio distinto al por ellas comunicado de forma expresa a la Administración tributaria en la declaración del impuesto y que constaba en otros documentos obrantes en el expediente, como tampoco se enviaron al domicilio del representante fiscal expresamente designado por ellas en la escritura de compraventa del inmueble, de modo que quedaron sumidas en una situación de indefensión al desconocer las actuaciones que se seguían frente a ellas, privándoles de la posibilidad de combatirlas.

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 el acuerdo de inicio de la liquidación provisional se intenta notificar a una de las contribuyentes (x) en el domicilio sito en la C/--, Urb. --, El Mojón, San Pedro del Pinatar (Murcia), que era tanto la dirección indicada en la Declaración-Autoliquidación del Impuesto por ella presentada como la del inmueble cuya transmisión constitúa el hecho imponible del tributo.

Resultando infructuosos estos intentos al estar ausente la destinataria de los envíos postales y dado que no habían sido recogidos en lista de correos, se prueba a dirigir la notificación al domicilio fiscal de la interesada que consta en la base de datos consolidada de la Agencia Tributaria, el de la Urbanización -- en Orihuela Costa, con resultado negativo, esta vez por ser la dirección incorrecta.

En relación con la otra contribuyente (x), únicamente se intentó su notificación en el domicilio ubicado en la urbanización oriolana, con idéntico resultado negativo, al ser la dirección incorrecta.

Ante lo infructuoso de tales intentos y al amparo del artículo 112 LGT, se procedió a publicar sendos anuncios en el Diario Oficial de la Comunidad Autónoma, instando a las interesadas a comparecer ante el órgano gestor a efectos de ser notificadas.

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 no intenta la notificación de los actos del procedimiento en el domicilio del representante fiscal de las interesadas, expresamente designado como tal en la escritura de compraventa incorporada al expediente.

En efecto, consta en la Estipulación Cuarta de la indicada escritura la designación por parte de las compradoras de un representante fiscal a los efectos del artículo 46 LGT (sic) sobre los sujetos pasivos no residentes en España. En realidad, la referencia ha de entenderse realizada al artículo 47 LGT, que bajo el epígrafe "representación de personas o entidades no residentes" dispone que "*A los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria. Dicha designación deberá comunicarse a la Administración tributaria en los términos que la normativa del tributo señale*".

Y lo que la normativa del tributo establece es que el nombramiento de representante deberá ser comunicado a la Administración en el plazo máximo de dos meses desde la adquisición del inmueble, de modo que si se incumple esta obligación, se considerará como domicilio fiscal del contribuyente no residente el inmueble objeto de la transmisión (art. 56.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).

Conocida por la Administración la existencia de dicho representante fiscal (cuya designación resultaba obligatoria para las interesadas atendida su nacionalidad y su carácter de no residentes) no debió acudir a la vía excepcional de la publicación edictal sin antes intentar la notificación de los actos tributarios ante dicho representante -cuya identificación no habría revestido mayores dificultades para la Administración al constar su domicilio en la referida escritura de compraventa-, máxime cuando el artículo 46.1 LGT establece que designado representante por los obligados tributarios, las sucesivas actuaciones administrativas habrán de entenderse con aquél, salvo manifestación expresa en contrario, que en el supuesto sometido a consulta no consta. En el mismo sentido, el Consejo de Estado en Dictamen de 10 de abril de 2014 (Expediente 1266/2013), cuando señala "...No solo se rechaza un defecto en la notificación a la interesada, sino que además, conociendo que ésta ha designado -dada su nacionalidad y su condición de no residente- un representante fiscal, no se haya notificado nada a éste (...). Para el Consejo de Estado es por tanto claro que, habiendo designado expresamente la interesada un representante, ante el intento fallido de notificar a ésta la liquidación, antes de proceder a la publicación del acuerdo en el Boletín Oficial del Estado debió intentarse la notificación a los profesionales designados por para asumir su representación".

Procede, además, apuntar que, aun cuando en hipótesis pudiera considerarse, como señala la propuesta de resolución, que la designación del representante no fue debidamente comunicada a la Administración tributaria, ésta tampoco adecuó su comportamiento a lo establecido en el ordenamiento, toda vez que en tal caso debió considerar como domicilio fiscal de las contribuyentes no residentes el del inmueble objeto de transmisión y notificar allí los sucesivos actos tanto de gestión tributaria como de recaudación ejecutiva, lo que no consta que hiciera en absoluto respecto de x. Respecto de x, únicamente se intentó la notificación en esa dirección del acuerdo de iniciación del procedimiento, con el resultado de ausente y no retirado en lista, pero no la de la subsiguiente liquidación provisional ni de la providencia de apremio, las cuales fueron ya dirigidas al domicilio sito en Orihuela, aun cuando desde el primer intento se indicó por el servicio de Correos que la dirección era incorrecta.

El resultado de este proceder de la Administración tributaria es la ignorancia, por parte de las interesadas, de las liquidaciones complementarias resultantes 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 les había liquidado por la Administración. De hecho, según la propia manifestación de las actoras, no tomaron conocimiento de la misma hasta que sufren el embargo de su cuenta bancaria, constando, asimismo, en el expediente remitido a este Consejo Jurídico que la providencia de apremio se intentó notificar en la dirección que ya había sido calificada como incorrecta por el Servicio Postal.

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 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".

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.

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 concurreanáloga carencia"*.

En el supuesto ahora sometido a consulta, y según sus propias manifestaciones, las interesadas sólo tuvieron conocimiento del procedimiento tributario una vez les fue embargada la cuenta bancaria. Al no tener conocimiento de los actos administrativos no pudieron 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 las interesadas los actos de gestión tributaria tendentes a la liquidación, sino que tampoco consta que se les notificaran personalmente 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 pudieron hacer las interesadas 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 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 una indefensión real y efectiva de las interesadas, al impedirles conocer la existencia

misma del procedimiento hasta el momento en que los actos resultantes del mismo ya habían sido ejecutados.

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

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

A la luz de la expresada doctrina y como ya señalamos en nuestros Dictámenes 22/2011, 56/2011 y 104/2014, no se advierte en el supuesto sometido a consulta que se haya conculado el procedimiento legalmente establecido para proceder a la comprobación de valores, a la liquidación resultante de aquella que pone fin al procedimiento de gestión tributaria, ni el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, pues únicamente se alega por las actoras la conculcación de las normas relativas a la notificación de las actuaciones que integran tales procedimientos, debiendo recordar al efecto que las consecuencias de las notificaciones irregulares sobre el acto objeto de notificación se desenvuelven en el terreno de la eficacia y no en el de la invalidez, de modo que la nulidad del acto notificado no dependerá de las condiciones en que se comunicó sino de su legalidad o ilegalidad intrínseca, de tal modo que cuando aquélla no se produzca en modo alguno o se realice de modo irregular, el interesado conserva abiertas las vías de impugnación, sin que quepa oponerle la firmeza del acto notificado. En tales situaciones, el plazo de impugnación para la interposición de los recursos ordinarios no comienza a computarse hasta que pueda entenderse completado en legal forma el acto de comunicación o el interesado ponga de manifiesto su conocimiento sobre el contenido del mismo (art. 58.3 LPAC).

No 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 las interesadas, 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.- Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución estimatoria de la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones tributarias impugnadas, al entender que, en las circunstancias concurrentes en el supuesto sometido a consulta, la ausencia de notificación personal de los actos integrantes del procedimiento de gestión tributaria al que aquéllas ponen fin, sumió en una indefensión material, real y efectiva a las interesadas.

No obstante, V.E. resolverá.

