



**Consejo Jurídico  
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **194/2017**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 24 de julio de 2017, con la asistencia de los señores que al margen se expresa, ha examinado el expediente remitido en petición de consulta por la Ilma. Sra. Secretaria General de la Consejería de Hacienda y Administración Pública (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 1 de diciembre de 2016, sobre Revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instada por x, y, contra las liquidaciones correspondientes a expedientes de gestión tributaria y ejecutivos (expte. **340/16**), aprobando el siguiente Dictamen.

## **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.-** Con fecha 22 de junio de 2009, 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 25 de mayo de 2009, de una vivienda sita en la Urbanización Los Olivos de La Unión, señalando como valor de adquisición del bien 227.550 euros.

Comoquiera que la adquisición de la finca lo es en proindiviso con su marido, el también ciudadano inglés x, y que el matrimonio se sujeta al régimen económico británico de separación de gananciales, la autoliquidación del impuesto que realiza x lo es por la mitad de dicho valor de adquisición, es decir, 113.000 euros, ascendiendo la deuda tributaria liquidada a 7.964,25 euros.

En la misma fecha, x procede a presentar autoliquidación del impuesto por el valor de adquisición restante, consignando idénticas cantidades a las expuestas.

En ambas declaraciones consta como dirección de los sujetos pasivos la de "C/ --", que a su vez coincide con la del transmitente, otro ciudadano británico.

La declaración fue presentada por un mandatario domiciliado en la Avda. --, de Murcia.

En la referida escritura constan x como compradores proindiviso del inmueble, y se describe la ubicación del bien objeto de la transacción en los siguientes términos: "*Vivienda 5-G, en nivel cero, del bloque C, integrada en*

*régimen de propiedad horizontal en el Conjunto urbanístico "Los Olivos", sito en la parcela --, parte de la --, en la diputación del Rincón de San Ginés, término municipal de Cartagena".*

Consta en el referido documento notarial, asimismo, el domicilio de los adquirentes en el Reino Unido y su condición de no residentes en España.

**SEGUNDO.-** Con fecha 11 de febrero de 2013, se dictan sendas propuestas de inicio de procedimiento de gestión tributaria y de liquidación provisional con comprobación de valor, nº ILT 130220 2013 001097 y 130220 2013 001098, con una propuesta de liquidación por diferencias que asciende a 4.326,07 euros para cada uno de los sujetos pasivos del impuesto.

La notificación de ambos actos administrativos se intenta en la siguiente dirección postal: "--, 30389 Cartagena, Murcia" -la dirección del bien inmueble cuya transmisión constituye el hecho imponible del tributo-, con el resultado en ambos casos de destinatario "ausente" y "no retirado en lista".

**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 fecha 20 de marzo de 2013, de su citación para notificación por comparecencia.

**CUARTO.-** El 18 de julio se dictan sendos acuerdos de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor declarado en ambos expedientes, por importe cada uno de ellos de 5.202, 54 euros.

Para su notificación se consulta la base de datos de domicilios fiscales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, donde consta como tal la dirección del inmueble objeto de la transacción "--, --, 30389 Cartagena", a la que se dirigen las correspondientes notificaciones, resultando estas infructuosas por "destinatario ausente" y "no retirado en lista", por lo que se procede a publicar en el Boletín Oficial de la Región de Murcia de 5 de septiembre de 2013 su citación para ser notificados por comparecencia.

**QUINTO.-** El 16 de enero de 2014, por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia se dictan sendas providencias de apremio por importe de 5.726,11 euros, cuya notificación vuelve a intentarse en la vivienda cuya adquisición constituye el hecho imponible del tributo, con el mismo resultado infructuoso de los anteriores intentos efectuados en dicha dirección: "destinatario ausente" y "no retirado en lista", procediéndose a la publicación edictal de las citaciones para notificación por comparecencia en el Boletín Oficial de 5 de marzo de 2014.

**SEXTO.-** El 17 de febrero de 2015, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, contacta vía e-mail con la firma de abogados que representó a x en la compraventa de la vivienda, informando acerca de los procedimientos ejecutivos que se siguen contra ellos y solicitando del indicado bufete que faciliten a la Administración "*su dirección en el Reino Unido, correo electrónico u otra forma de contacto, o bien que se pongan en contacto con esta Agencia Regional*".

**SÉPTIMO.-** El 16 de marzo la Agencia Tributaria remite un correo electrónico a x con el siguiente texto en inglés y en español:

*"Para su información y si es usted propietario de la vivienda en --, se tramitan en esta Agencia Regional dos expedientes ejecutivos por liquidaciones complementarias al importe declarado sobre la valoración inicial de su propiedad, y de los que se ha intentado la notificación a su domicilio oficial en España, comunicado a través del Boletín Oficial y sobre el que se va a dictar orden de embargo (siguen los números de los expedientes ejecutivos en curso) O les sugiero que se pongan en contacto con nosotros a través de su representante en España a fin de indicarles cómo liquidar la deuda".*

**OCTAVO.-** Con fecha 27 de febrero de 2015, x presentan solicitud de revisión de oficio de todas las actuaciones integrantes del procedimiento de liquidación complementaria con comprobación de valor, que consideran nulas de pleno derecho por falta de notificación en la forma legalmente prevista, afirmando que su primera noticia de los procedimientos tributarios dirigidos frente a ellos la tienen a través del correo electrónico remitido por la Agencia Tributaria el 17 de febrero de 2015.

Sostienen los interesados que, al margen de que las obligaciones tributarias habrían prescrito, la notificación de los actos integrantes del proceso tanto en fase voluntaria como ejecutiva adolece de los siguientes defectos:

- No se ha intentado la notificación al presentador de la autoliquidación del impuesto, al que califican de legítimo mandatario del sujeto pasivo.

- Ante su condición de no residentes en España, que consta en la escritura de compraventa obrante en el expediente, es fácil colegir que su presencia en el inmueble adquirido será intermitente y por cortos períodos de tiempo. Además, su dirección en el Reino Unido consta en la escritura y su país de residencia tiene pleno intercambio de información fiscal con la Administración española.

Entienden, además, que por la Administración regional se efectúa una interpretación del artículo 56.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPYAJD), contraria a lo establecido por la normativa del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Consideran que de la interpretación conjunta de ambos textos no puede derivarse, como parece interpretar la Agencia Tributaria la obligación para los no residentes de designar un representante en España, cuyo domicilio será el domicilio fiscal de aquéllos, de modo que ante su falta de designación el domicilio fiscal del contribuyente no residente será el inmueble objeto de la transmisión, sino que la obligación de nombrar un representante sólo se daría en los tres supuestos previstos en la normativa sobre la Renta de los No Residentes, en ninguno de los cuales se encontrarían los interesados.

- Las notificaciones por vía postal no se han practicado adecuadamente dadas las características del servicio postal en -- (los envíos postales se depositan en la oficina de la urbanización, no en los domicilios de los destinatarios), por lo que nunca se pudieron cumplir las exigencias establecidas por el ordenamiento para poder considerar infructuosa la notificación personal y acudir a la vía edictal.

- Antes de acudir a la vía edictal debió intentarse la notificación personal en el Reino Unido, a la dirección postal que constaba en la escritura de compraventa.

- No se expuso el anuncio de la publicación edictal en el consulado inglés.

Solicitan, además, la suspensión del procedimiento de apremio, con fundamento en lo establecido en el artículo 165.2 LGT.

En el escrito por el que se ejercita la acción de nulidad los interesados señalan como domicilio a efectos de notificaciones: "--, 30389, Cartagena", dirección postal que se corresponde con la del despacho de abogados que representó a x en la compraventa del inmueble. Se indica, asimismo, la dirección postal de su domicilio en el Reino Unido, que coincide con el que consta en la escritura de compraventa del inmueble.

**NOVENO.-** El 17 de marzo de 2015 se dictan sendas diligencias de embargo de las partes alícuotas de cada uno de los interesados sobre la vivienda, para responder de una deuda que ya alcanza los 8.577,83 euros para cada contribuyente.

Una vez más se intenta su notificación en la finca adquirida con el resultado que invariablemente se ha venido produciendo desde el inicio del expediente de gestión tributaria: "destinatario ausente" y "no retirado en lista".

La publicación edictal de las citaciones para notificación por comparecencia se publican en los Boletines Oficiales de 20 de mayo de 2015 en el caso de x y del 19 de junio, en el caso de su cónyuge.

**DÉCIMO.-** Conferido trámite de audiencia a los interesados, presentan escrito de alegaciones, reiterando las ya expuestas en el escrito inicial de solicitud de revisión de oficio.

**UNDÉCIMO.-** El 13 de junio de 2016 la Agencia Tributaria de la Región de Murcia formula propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud pues si el 17 de febrero de 2015 tuvieron conocimiento del procedimiento ejecutivo que se tramitaba, podían haber recurrido antes del embargo del bien inmueble, que no se produjo hasta el 17 de marzo siguiente, de donde considera que no se habría producido una indefensión en sentido material determinante de una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 CE y, en consecuencia, no cabría apreciar la causa de nulidad establecida por el artículo 217.1, letra a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Descarta también la propuesta de resolución que de los eventuales defectos en la notificación de los actos integrantes de los procedimientos tributarios seguidos se produzca una prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, como exige el artículo 217.1, letra e LGT.

En relación con la alegación de prescripción de las deudas tributarias, la rechaza sobre la base de considerar que, de existir, sería meramente una causa de anulabilidad, no de nulidad.

**DUODÉCIMO.-** El 20 de septiembre, el Servicio Jurídico de la Consejería de Hacienda y Administración Pública informa favorablemente la propuesta de resolución desestimatoria efectuada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

**DECIMOTERCERO.-** Con fecha 22 de noviembre de 2016, la Dirección de los Servicios Jurídicos evacua su preceptivo informe en sentido favorable a la desestimación de la solicitud de nulidad de las liquidaciones impugnadas, haciendo suyas las consideraciones del informe del Servicio Jurídico de la Consejería de Hacienda y Administración Pública

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 1 de diciembre de 2016.

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 (liquidaciones tributarias complementarias con comprobación de valor y actos integrante del procedimiento de apremio) 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 Hacienda y Administraciones Públicas, 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 Hacienda y Administraciones Públicas 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 entonces 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 los interesados, 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 21.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

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 los interesados y los razonamientos de

los órganos preinformantes y que recoge 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.

Los contribuyentes solicitan la declaración de nulidad de las liquidaciones tributarias debido a que no se les notificaron debidamente, en la medida en que no se cumplieron los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico para la práctica de las notificaciones administrativas y se acudió a la publicación edictal de las citaciones para su notificación por comparecencia sin haber agotado las posibilidades de notificación personal, singularmente a través del presentador de las autoliquidaciones tributarias, de la dirección postal de los interesados en el Reino Unido, o a través de los convenios de colaboración en materia fiscal existentes entre su país de origen y España. Como consecuencia quedaron sumidos en una situación de indefensión al desconocer las actuaciones que se seguían frente a ellos, 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 todos los acuerdos del procedimiento de comprobación de valores se intentaron notificar en el bien inmueble objeto de la transmisión, resultando infructuosos todos ellos al no estar presentes los interesados en la vivienda a la que se dirigían los envíos postales.

Una vez devueltas las notificaciones por el servicio de correos, la Administración procedía a publicar los

correspondientes anuncios de citación para notificación por comparecencia.

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 de los interesados en el Reino Unido, consignado en la escritura de compraventa incorporada al expediente.

Tampoco se intentó -sino cuando ya se había iniciado el procedimiento ejecutivo y sólo antes de dictar la diligencia de embargo-, contactar con los interesados a través del Letrado que los había representado en la compra del inmueble y cuyos datos identificativos constaban en la escritura por la que se formalizó dicho contrato, tentativa que demostró ser efectiva, pues tras comunicar a dicho profesional la existencia de los procedimientos dirigidos contra sus antiguos clientes, aquéllos procedieron en los días siguientes a impugnar los actos dictados sin su conocimiento.

Es cierto que los interesados no designaron en su momento un representante fiscal, como exige la normativa reguladora del impuesto de transmisiones patrimoniales (art. 47 LGT en relación con el 56.5 TRLITPYAJD) y que, en consecuencia, el domicilio fiscal a efectos de dirigir las notificaciones había de ser el del inmueble objeto de la transmisión y que constituía el hecho imponible del tributo.

Por ello, cuando la Administración dirige las notificaciones a la vivienda vacacional adquirida por los contribuyentes actúa correctamente. No obstante, una vez constatada la imposibilidad de notificar en dicho domicilio, no procede sin más acudir a la publicación edictal, sino que antes han de realizarse actuaciones de indagación acerca de otros posibles lugares de notificación. Una simple lectura del expediente de gestión tributaria habría permitido conocer la dirección postal de los interesados en su país de origen, que constaba en la escritura de compraventa del inmueble.

Acerca de la obligación de la Administración de intentar la notificación de los obligados tributarios no residentes en España en sus lugares de origen o, en general, en domicilios situados en el extranjero, el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución número 6006/2015, de 25 de febrero de 2016, dictada en un recurso de alzada para unificación de criterio, se expresa como sigue:

*"...nuestros Tribunales han matizado también la forma de actuar en el régimen de notificaciones cuando nos encontramos ante un no residente, sin diferenciar en función del tipo de acto administrativo que se intenta notificar. La reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2015 (Rec. nº 302/2012), relativa a las notificaciones a sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente, señala lo siguiente:*

*"(...)*

la Administración, bajo el principio de buena fe, no solo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que está obligada a asegurar la efectividad del conocimiento de sus decisiones por residentes extranjeros, lo que implica, en lo que a nuestro supuesto afecta, la utilización de los medios de cooperación internacional previstos ( en nuestro caso en el Convenio entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos), para realizar la notificación de forma eficaz.

No puede afirmarse que, en el presente supuesto, la Administración haya utilizado los medios que tenía a su alcance para practicar la notificación en el domicilio del contribuyente, que le era conocido, y asegurarse de este modo, el pleno conocimiento por parte del contribuyente del acto administrativo notificado, antes de acudir a las notificaciones edictales, dado el carácter supletorio y subsidiario de éstas".

También recoge el TEAC en esa misma Resolución el siguiente párrafo de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de marzo de 2014 (Rec. nº 93/2012):

*"La entidad invoca la lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. En relación con las notificaciones, la jurisprudencia ha sentado la obligación de la Administración de actuar con diligencia y buena fe y el carácter subsidiario de la notificación por edictos. El contribuyente había otorgado la representación a una persona que compareció ante la Administración y renunció a la misma. La Administración, conocedora de que se había transmitido el inmueble, intentó la notificación en el mismo, por lo que no desplegó toda la buena fe que sería exigible. El carácter supletorio de la notificación edictal hubiera requerido agotar las posibilidades a su alcance, como lo es notificar en el domicilio en Alemania consignado en la declaración de transmisión del inmueble".*

Ha de recordarse al efecto que el artículo 177 sexies LGT establece normas en relación con la asistencia internacional en las notificaciones tributarias, de modo que en el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado, produciendo tales notificaciones los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española.

La indicada resolución del TEAC finaliza estableciendo el siguiente criterio, que se reproduce aquí de forma literal:

*"Tratándose del caso específico de los no residentes, nada obsta para que, cumplidos los requisitos para la práctica de las notificaciones por parte de la Administración y no siendo posible llevarla a cabo, pueda acudirse a la notificación por comparecencia. Ahora bien, en el caso de no residentes, y en particular de los no residentes sin establecimiento permanente, se considera que, teniendo en cuenta los requisitos exigidos por nuestra jurisprudencia para acudir válidamente por la Administración a la notificación por comparecencia y la existencia de una normativa específica como lo son las normas de asistencia mutua -en particular, el artículo 177 sexies de la Ley General Tributaria- y los Convenios de doble imposición suscritos por España, la Administración no sólo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que también está obligada, antes de proceder a la notificación edictal, a acudir a los medios de cooperación internacional previstos, con el fin de realizar las notificaciones de forma eficaz para asegurarse de la efectividad del conocimiento de sus actos".*

Es evidente que, según se desprende de los antecedentes de este Dictamen, no fue esta actuación la que llevó a cabo la Administración tributaria regional, sino que una vez intentada la notificación domiciliaria en el inmueble objeto de transmisión y sin realizar indagación alguna acerca de la existencia de otros posibles lugares o vías hábiles para la notificación personal de los interesados, pasó a publicar los correspondientes anuncios de citación para notificación por comparecencia. El resultado de este proceder de la Administración tributaria es la ignorancia, por parte de los interesados, 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 se desprende del expediente, los interesados sólo tuvieron conocimiento de los procedimientos que se seguían frente a ellos a partir del 17 de febrero de 2015, fecha en la que la Agencia Tributaria contacta con el despacho de abogados que había asumido la representación de los ahora contribuyentes en la compra del inmueble. Adviértase que cuando apenas unos días después, el 27 de febrero, x presentan su solicitud de revisión

de oficio consignan como domicilio a efectos de notificaciones el del indicado despacho de abogados, a pesar de lo cual, la notificación de la diligencia de embargo dictada el 17 de marzo vuelve a dirigirse, una vez más, al inmueble adquirido y, ante lo infructuoso del intento, se procede a la publicación de edictos, sin atender a la nueva dirección facilitada por los interesados.

## 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 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 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.

Señala al respecto la STS de 5 de mayo de 2011 que *"como viene señalando el Tribunal Constitucional "n[i] toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE" ni, al contrario, "una notificación correctamente practicada en el plano formal" supone que se alcance "la finalidad que le es propia", es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece [ SSTC 126/1991, FJ 5; 290/1993, FJ 4; 149/1998, FJ 3; y 78/1999, de 26 de abril, FJ 2], lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos*

en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado» [ Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

*Por la misma razón, no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción [ATC 403/1989, de 17 de julio, FJ 3; Sentencias de este Tribunal de 14 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3253/2002), FD Sexto; y de 10 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3466/2002), FD Cuarto], ni, desde luego, cuando ha rehusado personalmente las notificaciones (SSTC 68/1986, de 27 de mayo , FJ 3 ; y 93/1992, de 11 de junio, FJ 4)].*

La eventual nulidad se vincula, pues, con la constatación de que la actuación de la Administración en orden a comunicar al interesado los actos administrativos le ha colocado en indefensión. Entendida ésta 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. 48.1 LPACAP); 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, y según sus propias manifestaciones, los interesados sólo tuvieron conocimiento del procedimiento tributario una vez les fue comunicado por su anterior representante, que al parecer les trasladó la información recibida vía correo electrónico de la Agencia Tributaria. Y aunque reaccionaron de forma inmediata -apenas unos días transcurridos entre el 17 y el 27 de febrero de 2015- mediante la presentación de la solicitud de revisión de oficio sobre la que versa este Dictamen, el procedimiento ejecutivo continuó su curso hasta dictarse la diligencia de embargo, la cual tampoco les fue notificada ni en el domicilio señalado a efectos de notificaciones en el escrito por el que instan la nulidad de las actuaciones tributarias previas, ni en el domicilio familiar en el Reino Unido, el cual se hace constar también en dicha solicitud de revisión de oficio. Antes al contrario, la Administración continuó intentando la notificación en la dirección del inmueble objeto de la transmisión, y ante lo infructuoso de los intentos allí realizados, volvió a acudir a la notificación edictal, sin antes intentarlo en los domicilios alternativos que ya le constaban.

Ha de valorarse aquí la propia actuación de los interesados, cuando al adquirir el inmueble omiten designar un representante fiscal, a lo que, como ya se ha indicado *supra*, venían obligados por la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados. Y ello porque la jurisprudencia, tanto constitucional como ordinaria, sostiene que no cabe alegar indefensión cuando es la propia actuación del interesado la que ha contribuido a impedir que las notificaciones llegaran a su conocimiento. Podría interpretarse, entonces, que la no designación de representante fiscal en España determinó que se considerara como domicilio fiscal de los interesados el del inmueble adquirido y que, en consecuencia, habiendo cumplido la Administración con su deber de intentar notificar en dicho domicilio, ello bastaba para acudir a la notificación edictal si las notificaciones personales en tal dirección resultaban infructuosas.

A tal efecto, la ya citada STS de 5 de mayo de 2011 recuerda que *"esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo (...). En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27*

de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004 ), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora-siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles".

Añade, asimismo, la indicada Sentencia que "esa buena fe obliga a la Administración a que, aun cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [SSTC 76/2006, de 13 de marzo , FJ 4; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 3], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre , FJ 3; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4)".

Recogiendo esta doctrina jurisprudencial, la STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Málaga), núm. 24/2016, de 18 de enero, recuerda que de conformidad con el artículo 56.5 TRLITPYAJD, en el caso de los no residentes, éstos tendrán su domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en el de su representante fiscal, que deberán designar conforme a lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, y que cuando no se hubiese designado representante o se hubiese incumplido la obligación de comunicar dicha designación, se considerará como domicilio fiscal del contribuyente no residente el inmueble objeto de la transmisión. Por ello, entiende la Sentencia que, en la medida en que el obligado tributario no designó representante fiscal en España, contribuyó a impedir que las notificaciones que habían de practicarse en el correspondiente procedimiento de comprobación de valores no llegaran a ser efectivas, por lo que no aprecia indefensión en el hecho de que la Administración tributaria acudiera a la notificación edictal. No obstante, advierte la sentencia que por la Administración se actuó con diligencia intentando la notificación en otros domicilios alternativos que constaban en registros públicos, como el que hizo constar el interesado al solicitar el NIE (número de identificación de extranjeros). Y este último extremo es el que diferencia sustancialmente el supuesto decidido en dicho pronunciamiento judicial del que es objeto de este Dictamen, pues ya hemos dejado sentado que la Agencia Tributaria regional no actuó con la diligencia debida cuando ante lo infructuoso de los intentos de notificación en la dirección del inmueble objeto de transmisión acude directamente a la notificación edictal sin intentar previamente dirigir sus actos de comunicación a otros domicilios que obraban en el mismo expediente, por lo que no adecuó a su actuación a las exigencias de diligencia y buena fe que exige la jurisprudencia para poder hacer recaer en la propia actuación de los interesados la responsabilidad de la ineficacia de las notificaciones efectuadas.

En definitiva, al no tener conocimiento de los actos administrativos, los interesados no pudieron combatirlos ni realizar actuación alguna en defensa de sus derechos. Ha de destacarse que en el supuesto sometido a consulta no sólo no se comunican a los contribuyentes 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, 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 una indefensión real y efectiva de los interesados, 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 conculcado el procedimiento legalmente establecido para proceder a la comprobación de valores, a la liquidación resultante de aquella que pone fin al procedimiento de gestión tributaria, ni el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, pues únicamente se alega por los actores 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 aquella 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. 40.3 LPACAP).

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 por sí solos la causa de nulidad alegada, sin perjuicio de que cuando la inobservancia de los requisitos formales para practicar la notificación deriven en la indefensión material de los destinatarios de tales actos de comunicación, puedan integrar, como aquí ocurre, la causa de nulidad contemplada en el artículo 217.1, letra a) LGT.

#### 4. Prescripción de las obligaciones tributarias liquidadas.

Sin entrar a considerar la existencia o no de la prescripción alegada, baste señalar aquí que, aun en el caso en que hubiere concurrido, no existiría, por esa razón, causa de nulidad de pleno derecho de las previstas en el artículo 217.1 LGT, ya que la liquidación de una deuda supuestamente prescrita daría lugar, en su caso, a un vicio de anulabilidad, pero no de nulidad absoluta (por todos, Dictamen 224/2015, de este Consejo Jurídico).

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

## CONCLUSIÓN

**ÚNICA.-** Se dictamina desfavorablemente la propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud de revisión de oficio formulada, toda vez que considera el Consejo Jurídico que sí concurre la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, a) LGT, de conformidad con lo expresado en la Consideración Cuarta de este Dictamen.

No obstante, V.E. resolverá.

