



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **266/2017**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 2 de octubre 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 oficios registrados los días 16 de febrero y 16 de agosto de 2017, sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instada por x, contra la liquidación correspondiente al expediente de gestión tributaria generado por el devengo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (expte. **37/17**), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 25 de abril de 2012, el ciudadano británico 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 29 de marzo de 2012, de una vivienda sita en el Complejo "--", en la diputación del rincón de San Ginés, Cartagena, señalando como valor de adquisición del bien 99.120 euros.

La deuda tributaria liquidada asciende a 6.938,40 euros.

La liquidación fue presentada por la Notaría en la que se formalizó la compraventa, que afirma actuar como mandataria del contribuyente.

En la declaración consta como dirección del sujeto pasivo la de "--, Cartagena, 30385, Murcia".

En la referida escritura consta x como comprador del inmueble, su domicilio en el Reino Unido y su condición de no residente en España.

SEGUNDO.- Con fecha 4 de junio de 2013, se dicta propuesta de inicio de procedimiento de gestión tributaria y de liquidación provisional con comprobación de valor, nº ILT 130240 2013 001052, con una propuesta de liquidación por diferencias que asciende a 3.686,12 euros.

La notificación de dicho acto administrativo se intenta el 14 de junio de 2013 en la siguiente dirección postal: "--, 30385, Cartagena, Murcia" -la dirección del bien inmueble cuya transmisión constituye el hecho imponible del tributo-, con el resultado de "dirección incorrecta".

TERCERO.- Dado lo infructuoso del intento de notificación personal practicado, se procede a la publicación de edictos en el Boletín Oficial de la Región de Murcia de fecha 5 de julio de 2013, de su citación para notificación por comparecencia.

CUARTO.- El 8 de octubre se dicta acuerdo de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor declarado, por importe de 3.948,19 euros.

Inicialmente se dirige intento de notificación a la dirección "--, 30385, Cartagena", resultando infructuosa por "destinatario ausente" y "no retirado en lista".

Tras consultar 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: "--, 30385, Cartagena", a ella se dirige una nueva notificación, que resulta infructuosa, con el resultado de "dirección incorrecta".

Días más tarde, se intenta nueva notificación en la dirección "--, 30385, Cartagena", resultando una vez más infructuosa por "destinatario ausente" y "no retirado en lista".

El 5 de febrero de 2014 se procede a la publicación de edictos para la notificación por comparecencia.

QUINTO.- El 2 de julio de 2014, por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia se dicta providencia de apremio por importe de 4.346,33 euros, cuya notificación vuelve a intentarse en la dirección de la vivienda cuya adquisición constituye el hecho imponible del tributo, con el mismo resultado infructuoso de anteriores intentos por "dirección incorrecta", procediéndose a la publicación edictal de la citación para notificación por comparecencia en el Boletín Oficial de 5 de noviembre de 2014.

SEXTO.- El 22 de enero de 2015, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia expide diligencia de embargo de una cuenta bancaria del hoy actor, por importe de 4.899,31 euros, cuya notificación se vuelve a intentar en la dirección del inmueble cuya transmisión es objeto del tributo, con el resultado de "dirección incorrecta".

SÉPTIMO.- El 20 de febrero de 2015 se emite nueva diligencia de embargo de cuentas bancarias que se intenta notificar en la vivienda transmitida con el invariable resultado infructuoso, si bien en esta ocasión se hace constar como causa de la imposibilidad de entrega de la notificación, la de "desconocido".

El 20 de mayo de 2015 se publica en el BORM la citación para notificación por comparecencia.

OCTAVO.- Consta en el expediente que el 24 de abril de 2015 se dicta nueva diligencia de embargo de cuentas bancarias que sigue intentándose notificar en la dirección del inmueble adquirido por el sujeto pasivo del tributo, y cuyo resultado es ahora el de dirección incorrecta.

El 2 de septiembre se procede a la publicación del edicto correspondiente en el BORM.

NOVENO.- Con fecha 1 de junio de 2015, x presenta solicitud de revisión de oficio de todas las actuaciones integrantes del procedimiento de liquidación complementaria con comprobación de valor, que considera 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 él la tiene a través de su banco, que le comunica el embargo de su cuenta bancaria.

Sostiene el interesado 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 califica de legítimo mandatario del sujeto pasivo.

- Ante su condición de no residente 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.

Del mismo modo, señala que la dirección a la que se han enviado las notificaciones no existe, siendo la del inmueble objeto de transmisión la de "--, 30.389, Cartagena".

Entiende, además, que la Administración regional parece efectuar 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. Considera 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 encontraría el interesado.

- Las notificaciones por vía postal no se han practicado adecuadamente dadas las características del servicio postal en La Manga Club (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 o sección consular de la embajada británica.

Solicita, 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 el interesado, si bien señala como domicilio a efectos de notificaciones una dirección postal en España, indica, asimismo, la de su domicilio en el Reino Unido, que coincide con el que consta en la escritura de compraventa del inmueble.

DÉCIMO.- Conferido trámite de audiencia al interesado, presenta escrito de alegaciones, reiterando las ya expuestas en el escrito inicial de solicitud de revisión de oficio.

UNDÉCIMO.- El 20 de septiembre de 2016 la Agencia Tributaria de la Región de Murcia formula propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud. Considera el indicado organismo que las notificaciones de los expedientes tributarios se dirigieron al domicilio que constaba en la misma autoliquidación del impuesto y que, además, era el que había de considerarse como domicilio fiscal del no residente en aplicación de la normativa del tributo en cuestión, dado que no se había designado un representante. Entiende, en consecuencia, que la actuación de la Administración tributaria intentando las notificaciones en el domicilio fiscal del contribuyente fue la adecuada y motivada por la falta de diligencia del propio interesado, sin que pueda considerarse, a la luz de la doctrina jurisprudencial y consultiva que se expone en la propuesta de resolución, que se haya vulnerado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del interesado.

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 diciembre de 2016, 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 10 de febrero de 2017, 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.

DECIMOCUARTO.- En tal estado de tramitación y una vez incorporados los preceptivos índice de documentos y extracto de secretaría, se remitió el expediente en solicitud de Dictamen, mediante escrito recibido en el Consejo Jurídico el pasado 16 de febrero de 2017.

Examinada la documentación adjunta a la consulta, se advirtió que carecía de la copia de los expedientes tributarios a los que se refería la solicitud de revisión de oficio y del propio escrito por el que se ejercitaba la indicada acción de nulidad, motivo por el este Consejo Jurídico dicta Acuerdo 10/2017, de 10 de julio, en solicitud de la documentación omitida.

DECIMOQUINTO.- El 16 de agosto se recibe la documentación y nueva petición de Dictamen.

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).

El actor está debidamente legitimado para instar el procedimiento de revisión de oficio en cuanto destinatario directo 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 sujeto pasivo 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 Administración Pública, de acuerdo con el artículo 217.5 LGT y con el 16.2.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 Administración Pública 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 al interesado, 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 el interesado, 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 el interesado 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.

El contribuyente solicita la declaración de nulidad de las liquidaciones tributarias debido a que no se le 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 la autoliquidación tributaria, de la dirección postal del interesado 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 quedó sumido en una situación de indefensión al desconocer las actuaciones que se seguían frente a él, privándole de la posibilidad de combatirlas.

El supuesto planteado guarda una esencial similitud con el analizado en nuestro reciente Dictamen 194/2017, por lo que elementales razones de coherencia y seguridad jurídica obligan a dictaminar en el mismo sentido que en aquél.

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, bien por resultar incorrecta la dirección o por no estar presente el interesado 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 del interesado en el Reino Unido, consignado en la escritura de compraventa incorporada al expediente.

Es cierto que el interesado no designó 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 del interesado 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".

De hecho, a la luz de la indicada doctrina del TEAC, el Consejo de Estado ha variado radicalmente su postura

en relación con las solicitudes de revisión de oficio de actos tributarios que tienen por sujeto pasivo a no residentes, y que tras dos intentos infructuosos en el domicilio fiscal de aquellos en España -que en defecto de designación de representante fiscal es el del bien inmueble transmitido-, son notificados por vía edictal. En efecto, en tiempos anteriores, del que es muestra el Dictamen 1273/2012, el Consejo de Estado consideraba que no era preciso intentar la notificación personal del no residente en el domicilio de su país de origen, dado el incumplimiento por éste de su deber de designar representante en España, de modo que la diligencia que podía demandarse de la Administración se veía satisfecha con los intentos de notificación en el bien inmueble del que se obtuvieran rentas.

Como decíamos, esa postura se ha visto modificada por influjo de la doctrina del TEAC ya expuesta, y así en el Dictamen 895/2016, de 19 de enero de 2017, el Consejo de Estado afirma:

"...Sin embargo, no se intentó notificación alguna relativa a las actuaciones del procedimiento inspector en el domicilio del interesado en Bélgica, que consta en la escritura de compraventa que se encuentra en el origen de las antedichas actuaciones y que, además, era conocido por la Administración al notificarse allí las ulteriores actuaciones recaudatorias. Esta circunstancia debe ponderarse a la hora de resolver la presente solicitud, sobre la base de la reciente doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de notificaciones a no residentes.

2.- En efecto, en Resolución del mencionado Tribunal de fecha 25 de febrero de 2016 (dictada en recurso de alzada para unificación de criterio), se concluye que, "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" (con cita de varias Sentencias de la Audiencia Nacional de 12 de marzo de 2014 y 12 de junio y 20 de julio de 2015).

La propuesta también se hace eco del informe del Servicio Jurídico de la AEAT (consultivo nº 2046/16, de 28 de abril de 2016), que recoge la doctrina y jurisprudencia que se acaban de extractar, y afirma que "... si se produce la falta de diligencia de la Administración, y dado el carácter supletorio de la notificación edictal, se coloca al sujeto pasivo en situación de indefensión, al no poder ejercer la defensa de sus derechos durante el procedimiento (...) el acto administrativo es nulo de pleno derecho".

3.- La doctrina anterior es plenamente trasladable al caso que se examina (en línea con el dictamen nº 779/2016, de 3 de noviembre, relativo a la solicitud de revisión de oficio formulada por D.ª , esposa del Sr. de) y lleva a concluir que los intentos de notificación de las actuaciones que integraron el procedimiento de inspección -tanto en lo relativo a las liquidaciones practicadas como en lo que se refiere a los acuerdos de imposición de sanción- no fueron realizados correctamente. Pues ninguno de tales intentos se produjo en la dirección en Bélgica que figuraba en la escritura pública de compraventa (otorgada el 28 de octubre de 2009 y que precisamente se encuentra en el origen de dichas actuaciones tributarias), practicándose -tras los intentos en el que figuraba como domicilio fiscal en España- la notificación edictal.

Ello revela que, en este supuesto, la Administración no observó toda la diligencia exigible para la notificación de los actos de liquidación y de imposición de sanción, acudiendo a la notificación edictal sin haber agotado previamente las posibilidades de notificación personal. Esta circunstancia situó al interesado en posición de indefensión, privándole de alegar lo que tuviera por conveniente y de ejercitar las vías de recurso".

Es evidente que, según se desprende de los antecedentes de este Dictamen, no fue esta actuación diligente que persigue agotar las posibilidades de notificación personal 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 -más allá de la mera consulta de la base de datos de domicilios fiscales- indagaciones acerca de la existencia de otros posibles lugares o vías hábiles para la notificación personal del interesado, 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 del interesado, de la liquidación complementaria resultante del procedimiento de comprobación de valores, así como del subsiguiente procedimiento de recaudación ejecutiva derivado de la falta de pago en período voluntario, motivado a su vez por el desconocimiento de la deuda tributaria que se le había liquidado por la Administración.

De hecho, según se desprende del expediente, el interesado sólo tuvo conocimiento de los procedimientos que se seguían frente a él cuando advierte que se le ha embargado una cuenta bancaria de su titularidad.

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 " ni] 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, el interesado sólo tuvo conocimiento del procedimiento tributario una vez se había producido el efectivo embargo de sus cuentas bancarias.

Ha de valorarse aquí la propia actuación del interesado, cuando al adquirir el inmueble omite designar un representante fiscal, a lo que, como ya se ha indicado *supra*, venía obligado 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, cuya dirección además se hizo constar en la declaración tributaria, 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 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, el interesado no pudo 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 al contribuyente los actos de gestión tributaria tendentes a la liquidación, sino que tampoco consta que se le notificaran personalmente la providencia de apremio ni las diversas diligencias 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 pudo hacer el interesado 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 la liquidación provisional con comprobación de valor, así como de todo lo actuado en el procedimiento con posterioridad al momento en que debió notificarse el acuerdo que daba inicio al procedimiento de comprobación de valores, cuya falta de notificación y la de las actuaciones posteriores han dado lugar a una indefensión real y efectiva del interesado, al impedirle 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 forma que cuando aquélla no se produzca en modo alguno o se realice de manera 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.

