



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **41/2018**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 19 de febrero de 2018, 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 Administraciones Públicas (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 7 de julio 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. **217/17**), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 28 de julio de 2009, el ciudadano británico x presenta declaración tributaria modelo 600 I nº 731309 000 600D 008078 4, en concepto de autoliquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por una compraventa, según escritura pública de 15 de julio de 2009, de una vivienda sita en la urbanización "La Torre Golf Resort" de Torre Pacheco, señalando como valor de adquisición del bien 111.553,5 euros.

La liquidación fue presentada por una mandataria del sujeto pasivo, x, con domicilio en "--" de Murcia.

En la declaración tributaria consta como dirección del sujeto pasivo la de "La Torre Golf Resort, --, Torre Pacheco, Murcia", que coincide con la ubicación de la finca transmitida que se hace constar en el mismo documento.

En la escritura de compraventa, por su parte, consta que la vivienda objeto de transmisión se integra en el "--" perteneciente al complejo inmobiliario privado "La Torre Golf Resort". x, cuyo domicilio en el Reino Unido y su condición de no residente en España constan en el documento notarial, actúa representado por x.

SEGUNDO.- El 12 de febrero de 2010, se presenta una declaración complementaria en la que se señala que la vivienda se encuentra ubicada en la Calle -- de Torre Pacheco, sin especificar número.

Asimismo, como domicilio del sujeto pasivo se hace constar el de "Calle --, Murcia".

TERCERO.- El 1 de febrero de 2013 se dictan los siguientes actos: a) propuesta de inicio de oficio de procedimiento de gestión tributaria -comprobación valores, liquidación provisional-complementaria con comprobación de valor declarado, nº ILT 130220 2013 000781 por importe de 4.270 euros, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y b) propuesta de inicio de oficio de procedimiento de gestión tributaria -comprobación limitada- liquidación provisional de recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo nº ILT130220 2013 000784, por importe de 546,07 euros, por la compraventa de la finca que constituye el hecho imponible del tributo.

Intentada por dos veces la notificación de las citadas propuestas de inicio por correo certificado al interesado los días 20 de febrero y 1 de marzo de 2013, en la dirección "*-- Torre Pacheco (Murcia)*" la primera vez, y en "*Urbanización La Torre Golf Resort, -- Torre Pacheco (Murcia)*" la segunda vez, fueron devueltas por el Servicio de Correos con la indicación "*dirección incorrecta*", siendo objeto de publicación en el Boletín Oficial de la Región de Murcia (BORM) nº 65, de 20 de marzo de 2013, concediéndole al interesado un plazo de 15 días naturales para su notificación por comparecencia al amparo de lo establecido en el artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

CUARTO.- Con fecha 22 de julio de 2013, se dictan sendos acuerdos de liquidación provisional-complementaria con comprobación de valor declarado, nº ILT 130220 2013 000781 por importe de 5.107,63 euros y de liquidación provisional de recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo nº ILT130220 2013 000784, por importe de 546,07 euros.

Intentada la notificación al interesado por una sola vez de dichas liquidaciones por correo certificado el día 30 de julio de 2013, la primera de ellas en "*Calle -- Torre Pacheco (Murcia)*", y la segunda en "*Urbanización La Torre Golf Resort, -- Torre Pacheco (Murcia)*", fueron devueltas por el Servicio de Correos con la indicación de "*dirección incorrecta*", siendo objeto de publicación en el BORM número 192, de 20 de agosto de 2013, concediéndole un plazo de 15 días naturales para su notificación por comparecencia.

QUINTO.- Finalizado el período voluntario de ingreso sin efectuar el pago de las deudas, se inicia el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva el 14 de enero de 2014 mediante sendas providencias de apremio números 2013/073/881100887134 y 2013/073/881100887143, por importes de 5.620,05 euros y 602,34 euros, respectivamente, las cuales se intentaron notificar por dos veces, los días 21 de enero y 24 de marzo de 2014, en el mismo domicilio "*Urb. La Torre Calle Golf Resort, -- Torre Pacheco (Murcia)*", siendo devueltos ambos envíos por el mismo motivo "*dirección incorrecta*", y publicado anuncio de notificación por comparecencia en el BORM nº 90, de 21 de abril de 2014.

SEXTO.- Transcurrido el plazo de ingreso en vía ejecutiva, son dictadas con fecha 6 de febrero de 2015 sendas diligencias de embargo de bienes inmuebles, contra el obligado al pago, x, y contra su cónyuge, ascendiendo el total de la deuda tributaria a 9.302,03 euros (incluidos principal, recargo de apremio, intereses de demora, costas y gastos). Intentada su notificación por dos veces en la dirección "*Urb. La Torre Calle Golf Resort, -- Torre Pacheco (Murcia)*", los días 20 de febrero y 9 de marzo de 2015, fueron devueltos ambos intentos con la indicación "*dirección incorrecta*", siendo publicado el anuncio de notificación por comparecencia en el BORM nº 77, de 6 de abril de 2015.

SÉPTIMO.- El 14 de agosto de 2015, x, en nombre y representación de x, solicita la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios reseñados, al amparo de lo dispuesto en el artículo 217 LGT, así como de los actos de ejecución posteriores derivados de los mismos, y que una vez declarada la nulidad, se retrotraigan las actuaciones al momento de la notificación de las propuestas de inicio de oficio de los procedimientos de gestión tributaria, designando a tales efectos como domicilio el de "-- Murcia". Asimismo, solicita se proceda a la devolución de las cantidades ingresadas en vía ejecutiva, una vez se resuelva la nulidad de los actos objeto de revisión.

Alega el actor que las notificaciones de los actos impugnados no se realizaron conforme a las formalidades legales, toda vez que los intentos de notificación se efectuaron dirigiendo los envíos a direcciones incompletas o inexistentes, como se hizo constar en la documentación postal, que en todos los casos se devolvió con la indicación de "dirección incorrecta". Esta circunstancia, continúa el actor, no habilita a la Administración para acudir a la notificación edictal, que el artículo 112 LGT limita a los supuestos en que el interesado es desconocido, pero no cuando la dirección de envío es incorrecta. Del mismo modo, sostiene que ante lo infructuoso de los intentos de notificación en las direcciones indicadas, debería la Administración haber dirigido los envíos a quien constaba como representante del interesado en la autoliquidación del impuesto, lo que tampoco se hizo. De hecho, afirma que fue a través de una llamada telefónica a esta representante como la Administración logró comunicar con el sujeto pasivo y le hizo saber de la existencia de los procedimientos tributarios.

Junto a la solicitud se adjunta diversa documentación relativa a los procedimientos ya referidos, documento acreditativo del pago de la deuda tributaria (principal, intereses y recargos) y copia de escritura de poder otorgada el día 12 de junio de 2009, por x a favor de x, y, y otra, con domicilio profesional en "--Murcia", para que puedan realizar respecto de los bienes, propiedades o derechos sitos en España, diversas facultades, entre las que figura la de *"ostentar la representación fiscal del poderdante en España en su relación con la Hacienda Pública"*.

OCTAVO.- El 21 de julio de 2016 se confiere al interesado trámite de audiencia, sin que conste que haya hecho uso del mismo.

NOVENO.- Con fecha 20 de septiembre de 2016, el Servicio Jurídico Tributario de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia formula propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud.

DÉCIMO.- El 20 de abril de 2017, el Servicio Jurídico de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, discrepando de la propuesta a que se refiere el Antecedente Noveno de este Dictamen, propone la estimación de la solicitud, declarando la nulidad de lo actuado al amparo de la causa establecida en el artículo 217.1, letra a) LGT, por entender que la ausencia de notificación personal de los actos integrantes del procedimiento de gestión tributaria y de los actos dictados con posterioridad en vía ejecutiva, sumió al interesado en una situación de indefensión material, real y efectiva, por lo que procede anular los citados actos tributarios.

UNDÉCIMO.- Con fecha 15 de junio de 2017, la Dirección de los Servicios Jurídicos evacua su preceptivo informe en sentido favorable a la estimación 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 remitió el expediente en solicitud de Dictamen, mediante escrito recibido en el Consejo Jurídico el

pasado 7 de julio de 2017.

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 integrantes 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.

Del mismo modo, el artículo 28.7 de la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional, atribuye al indicado Consejero la declaración de nulidad de pleno derecho en vía administrativa, las tercerías y reclamaciones previas a la vía judicial y la declaración de lesividad de los actos dictados por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia relacionados con ingresos de derecho público, sean o no de naturaleza tributaria.

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.- La causa de nulidad tácitamente invocada.

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 atendidas las alegaciones del interesado y los razonamientos de los órganos preinformantes y que recoge la propuesta de resolución sería la que se concreta en el artículo 217.1, letra a) 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".

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 de su representante, a la sazón presentadora de la autoliquidación tributaria. 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.

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, por resultar incorrecta la dirección a la que se dirigían los envíos postales.

Una vez devueltas las notificaciones por el operador postal, 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 sujeto pasivo que se hace constar en la declaración complementaria presentada en febrero de 2010, que es coincidente, además, con el de sus representantes.

Cabe señalar al respecto, que si bien el interesado designó en su momento un representante fiscal, pues así lo ha acreditado mediante la aportación de la pertinente escritura de apoderamiento, no consta sin embargo que comunicara dicha designación a la Administración, como exige la normativa reguladora del impuesto de transmisiones patrimoniales (art. 47 LGT en relación con el 56.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, TRLITPYAJD) por lo 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 adquirida por el contribuyente actúa correctamente. No obstante, una vez constatada la imposibilidad de notificar en dicho domicilio por ser la dirección incorrecta, 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. Y aunque se advierte una cierta diligencia en completar la dirección postal erróneamente consignada por el contribuyente en su primera autoliquidación, lo cierto es que una simple lectura del expediente de gestión tributaria habría permitido descubrir esos otros lugares idóneos para dirigir los envíos, pues en la declaración complementaria de febrero de 2010 constaba la dirección de sus representantes -que se hacía constar como la propia del sujeto pasivo-, así como también la dirección postal del interesado en su país de origen, que figuraba en la escritura de compraventa del inmueble. Sobre la procedencia de dirigir las notificaciones a domicilios ubicados fuera del territorio nacional cuando consten aquéllos en el expediente, véase entre otros, nuestro Dictamen 266/2017, que recoge la doctrina sentada por el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución número 6006/2015, de 25 de febrero de 2016, y por el Consejo de Estado en Dictamen de 19 de enero de 2017 (expte. 895/2016).

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 con el resultado de "dirección incorrecta" no se realizaron suficientes indagaciones acerca de la existencia de otros posibles lugares o vías hábiles para la notificación personal del interesado, pasando 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 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 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 ya se habían dictado las oportunas diligencias de embargo.

2. Actos que lesionan derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (art. 217.1, a) LGT).

El Consejo Jurídico ha venido señalando (por todos, Dictamen 25/2008) que la hipotética falta de notificación del acto impugnado no lesiona el contenido esencial de un derecho susceptible de amparo constitucional, más en concreto, del derecho a la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 24.1 de la Constitución. Y ello porque la extensión de tal derecho al ámbito administrativo sólo es admitida por el Tribunal Constitucional para el caso de que se esté ante procedimientos sancionadores, como destacó este Consejo Jurídico en los Dictámenes 19 y 20 de 1999. Desde su Sentencia de 8 de junio de 1981, el Alto Tribunal ha sostenido que las garantías consagradas en el artículo 24 de la Constitución sólo resultan aplicables en los procesos judiciales y en los procedimientos administrativos de carácter sancionador, consecuencia de la identidad de naturaleza de los mismos. Al ser ambas manifestaciones del poder punitivo del Estado, los dos deben inspirarse en los mismos principios, tanto materiales (art. 25 CE) como formales (art. 24 CE).

Al reconocer el Tribunal que el derecho de defensa dimanante del artículo 24 no resulta de aplicación al

procedimiento administrativo, con la excepción señalada relativa al sancionador, no está afirmando que los ciudadanos carezcan del mismo, sino únicamente que este derecho de defensa no es el del artículo 24 y, por tanto, no tiene rango de derecho fundamental.

Así lo ha ratificado en numerosas ocasiones: Sentencias 42/89, de 16 de febrero, 181/90, de 15 de noviembre, 97/93, de 22 de marzo, y, específicamente en el ámbito tributario, en las 164/95, 198/95, 94/96 y 291/2000.

No obstante, ya en los Dictámenes 56 y 123/2011 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.

En cualquier caso, advertíamos en los indicados dictámenes que 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 mantenía 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, el interesado sólo tuvo conocimiento del procedimiento tributario una vez se habían dictado sendas diligencias de embargo sobre sus bienes.

Ha de valorarse aquí la propia actuación del interesado, cuando en la primera autoliquidación consigna una dirección incorrecta e incompleta y cuando al adquirir el inmueble omite comunicar a la Administración tributaria que tiene 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 comunicación a la Administración de la designación de representante fiscal en España determinó que se considerara como domicilio fiscal del interesado el del inmueble adquirido, cuya dirección -aunque incorrecta- 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 habrían de practicársele 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 relación con la nulidad de los actos tributarios cuyas notificaciones se producen por vía edictal sin intentar previamente su comunicación en el domicilio del representante del contribuyente que actúa en el acto de formalización del negocio que está en la base de la obligación tributaria, ni en el domicilio que obra en alguna de las declaraciones tributarias del expediente, puede consultarse el Dictamen 607/2015 del Consejo de Estado.

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 las liquidaciones provisionales con comprobación de valor impugnadas, 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.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución estimatoria de la solicitud de 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 Tercera de este Dictamen.

No obstante, V.E. resolverá.

