



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **46/2020**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 26 de febrero de 2020, 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 Presidencia y Hacienda (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 13 de diciembre de 2019 (COMINTER 390153/2019), sobre Revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instada por D. X y D^a Y, contra las liquidaciones ILT 1302202014008718 y 1302202014008717 (expte. **355/19**), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- En fecha 28 de septiembre de 2016, D. X y su esposa, D.^a Y, presentan solicitud de nulidad de pleno derecho de los acuerdos de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor declarado nº ILT 130220 2014 008718 y nº ILT 130220 2014 008717, correspondientes al expediente de gestión tributaria nº I01 130220 2011 053982 y de las providencias de apremio 2015/073/073/881101054924 y 2015/073/073/881101068233 generadas por el devengo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Alegan los actores que las notificaciones de dichos actos (liquidaciones y providencias) no se practicaron en el domicilio indicado por el sujeto pasivo a efectos de notificaciones, considerando por tanto, que los actos integrantes de los referidos procedimientos tributario y recaudatorio son nulos de pleno derecho, por realizarse prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legamente establecido y por lesionar derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, como el de tutela judicial efectiva.

SEGUNDO.- Son antecedentes relevantes para resolver la solicitud de declaración de nulidad formulada, los siguientes:

- Con fecha 27 de junio de 2011 ambos cónyuges presentan en la Dirección General de Tributos sendos impresos de Declaración- Liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la compraventa de una vivienda, según consta en escritura pública de 27 de mayo de 2011. Cada uno de los cónyuges ingresa 11.198,25 euros en la autoliquidación del impuesto.

En los documentos de autoliquidación citados consta como domicilio de los declarantes "Avda. --, 30380, San

Javier (Murcia)".

- El 6 de noviembre de 2014, se dictan sendos acuerdos de inicio de procedimiento de gestión tributaria de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor, nº ILT 130220 2014 008717 y nº ILT 130220 2014 008718, notificados ambos por comparecencia mediante publicación de anuncio en el BORM de fecha 20 de enero de 2015, tras dos intentos de notificación con resultado de "ausente" en la dirección "C/--, Portal 48, Escalera 1, Puerta 1, CP 30700, Torre Pacheco (Murcia)". Este domicilio es el de la vivienda cuya adquisición constituye el hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y el que consta como domicilio fiscal de los interesados en la base de datos identificativos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) desde el 16 de mayo de 2011, aunque también consta como domicilio a efectos de notificaciones el de "Avda. -- CP 30730 San Javier (Murcia)", desde el 11 de agosto de 2016.

- El 23 de abril de 2015 se dictan los correspondientes acuerdos de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor declarado, por importe total a ingresar de 3.745,41 euros cada uno de ellos, siendo notificados por comparecencia mediante publicación de anuncio en el BOE de fecha 8 de julio de 2015 y 2 de septiembre de 2015, respectivamente, tras dos intentos de notificación con resultado de "ausente" en la dirección C/ --, Portal 48, Escalera 1, Puerta 1, CP 30700 Torre Pacheco (Murcia)".

- Con fechas 16 de noviembre de 2015 y 22 de enero de 2016, se dictan las Providencias de Apremio 2015/073/073/881101054924 y 2015/073/073/88110106823, notificadas ambas por comparecencia mediante publicación de anuncio en el BOE de fecha 23 de diciembre de 2015 y 11 de abril de 2016, tras dos intentos de notificación con resultado de "ausente" en la dirección de la C/ --.

- Según consta en la base de datos de recaudación "ARECA", se practican distintos embargos a D. X en diferentes fechas (desde febrero a septiembre de 2016) de cuentas y de devoluciones tributarias, hasta cubrir el importe total de su deuda, que consta como cobrada en fecha 12 de septiembre de 2016 (no constan en el expediente las notificaciones de las diligencias de embargo).

- Con fecha 21 de abril de 2016, D^a Y realiza el ingreso del importe de su deuda, constando como entregado personalmente el documento de ingreso en la base de datos de recaudación.

- El 11 de mayo de 2016, un representante de los Sres. X, solicita la entrega de todas las notificaciones realizadas a los mismos en los expedientes que se impugnan.

TERCERO.- Conferido el 21 de junio de 2017 el preceptivo trámite de audiencia, notificado el 4 de julio en "Avda. --, San Javier (Murcia)", no consta que se haya presentado escrito de alegaciones.

CUARTO.- Con fecha 22 de mayo de 2018, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia propone inadmitir la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho.

QUINTO.- El 20 de noviembre de 2019, el Servicio Jurídico de la Consejería de Presidencia y Hacienda, discrepando del criterio de la Agencia Tributaria, informa favorablemente la solicitud de revisión de actos nulos por considerar que concurre el supuesto de nulidad establecido en el artículo 217.1, letra a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al entender que *"la ausencia de notificación personal de los actos integrantes del procedimiento de gestión tributaria y de los actos dictados en vía ejecutiva por el impago de la deuda en periodo voluntario (entre ellos, la providencia de apremio), sumió en una situación de indefensión material, real y efectiva a los interesados, de forma que su desconocimiento les impidió interponer los recursos pertinentes, debiéndose, en consecuencia, anular los citados actos"*.

SEXTO.- Recabado el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se evacua el 2 de diciembre de 2019, para hacer suyas las consideraciones contenidas en el informe del Servicio Jurídico de la Consejería de Presidencia y Hacienda, que *"se da por reproducido en todos sus extremos, sin que sea preciso formular ninguna observación"*.

En tal estado de tramitación y una vez incorporados los preceptivos extracto de secretaría e índice de documentos, se remite el expediente al Consejo Jurídico en solicitud de dictamen, mediante comunicación interior de 13 de diciembre de 2019.

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, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), el presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, al versar sobre la revisión de oficio de actos administrativos en materia tributaria, cuya declaración de nulidad se pretende.

SEGUNDA.- Legitimación y procedimiento.

I. La LGT regula en el Título V la revisión en vía administrativa y, en concreto, el artículo 217 prevé la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria. En desarrollo de dicha ley se aprobó el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que regula la revisión de actos nulos de pleno derecho en los artículos 4 y siguientes (RD 520/2005).

Los actores están debidamente legitimados para instar el procedimiento de revisión de oficio en cuanto destinatarios directos de los actos administrativos (liquidaciones tributarias complementarias con comprobación de valor y actos 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 competente en materia de Hacienda (en la actualidad el de Presidencia y Hacienda), 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 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 a los interesados, la propuesta de resolución formulada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos. No obstante, cabe señalar que a la fecha de recepción de la consulta en este Consejo Jurídico ya había sido rebasado ampliamente el plazo máximo para resolver y notificar la resolución, que, tratándose de una revisión iniciada a instancia de parte, será de un año desde la presentación de la solicitud por 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).

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 son los que se concretan en el artículo 217.1, letras a) y e) LGT, de acuerdo con el cual:

"1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

(...)

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello (...)".

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

Los contribuyentes solicitan la declaración de nulidad de las liquidaciones tributarias debido a que no se les notificaron debidamente, en la medida en que no se cumplieron los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico para la práctica de las notificaciones administrativas y se acudió a la publicación edictal de las citaciones para su notificación por comparecencia sin haber agotado las posibilidades de notificación personal, singularmente a través de su representante fiscal en España. Como consecuencia quedaron sumidos en una situación de indefensión al desconocer las actuaciones que se seguían frente a ellos, privándoles de la posibilidad de combatirlas.

El supuesto planteado guarda una esencial similitud con el analizado en nuestro Dictamen 266/2017, 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, por no estar presentes los interesados en la vivienda a la que se dirigían los envíos postales.

Una vez devueltas las notificaciones por el servicio de correos, la Administración procedía a publicar los correspondientes anuncios de citación para notificación por comparecencia.

En este punto el Consejo detecta un proceder irregular en la actuación de la Administración. Como ha venido destacando la doctrina del Consejo de Estado y la de este Órgano Consultivo, resulta necesario aplicar de manera rigurosa a la Administración los presupuestos que la legitiman para utilizar la notificación edictal, trayendo a colación, *mutatis mutandi*, la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional con relación a la falta de diligencia de los órganos judiciales en la práctica de las comunicaciones procesales, que conduce a acudir improcedentemente al emplazamiento edictal, siendo como es un medio supletorio y excepcional, sin practicar las correspondientes averiguaciones del domicilio de los actores, es decir, que se ha de desplegar una actividad previa que lleve a la convicción razonable de que los interesados no son localizables, a cuyo fin se han de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios al alcance del órgano notificador (STC 158/2007, de 2 de julio), cautelas que, desde luego, no pueden observarse en el caso sometido a consulta en la actuación de la Administración tributaria, que no intenta la notificación de los actos del procedimiento en el domicilio que consta en las declaraciones tributarias, que además coincide con el de su representante para la compraventa del inmueble, según consta en el documento notarial por el que aquélla se formaliza, o en el domicilio de los interesados en Reino Unido, asimismo consignado en la escritura de compraventa incorporada al expediente.

Es cierto que los interesados no designaron en su momento un representante fiscal, como exige la normativa reguladora del impuesto de transmisiones patrimoniales (art. 47 LGT en relación con el 56.5 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) y que, en consecuencia y de acuerdo con esa regulación, 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.

Y, a tal efecto, es evidente que una simple lectura del expediente de gestión tributaria habría permitido conocer direcciones postales alternativas a la del inmueble objeto de la compraventa, pues en él consta la del representante de los interesados, consignada en la propia declaración tributaria y en la escritura de compraventa del inmueble, en la que también figura la dirección del matrimonio en su país de origen.

Si bien esta última posibilidad no ha sido expresamente alegada por los interesados, cabe recordar la doctrina fijada por el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución número 6006/2015, de 25 de febrero de 2016, 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, antes de acudir a la notificación edictal. Nos remitimos a lo señalado al respecto en nuestro Dictamen 194/2017, que recoge dicha doctrina *in extenso*.

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 indagación alguna acerca de la existencia de otros posibles lugares o vías hábiles para la notificación personal de los interesados, pasó a publicar los correspondientes anuncios de citación para notificación por comparecencia.

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

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

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

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

No obstante, ya en los Dictámenes 56 y 123/2011 admitimos modulaciones en esta doctrina. Así, en el último de los citados, analizamos la incidencia que en ella tiene la STC 111/2006, de 5 de abril, en relación con una eventual extensión de las garantías derivadas del artículo 24.1 CE no sólo a los procedimientos sancionadores, sino también a los de gestión tributaria.

Esta interpretación, no obstante, exige una importante matización. Y es que la aludida sentencia se emite con ocasión de una cuestión de inconstitucionalidad planteada frente a un precepto de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, de forma que se trata de un supuesto en que en virtud de una norma puede quedar impedido u obstaculizado el derecho de acceso a los tribunales de justicia. En consecuencia, versa sobre el control abstracto de constitucionalidad de una norma legal y no sobre el concreto acto del poder público que se

considera lesivo del derecho fundamental, que realiza el Tribunal Constitucional a través del recurso de amparo, y en cuyo desarrollo se ha venido forjando la doctrina constitucional relativa a las exigencias de la tutela judicial y su traslación al ámbito administrativo. De hecho, cuando la sentencia de referencia afirma que *"la indefensión originada en vía administrativa tiene relevancia constitucional, entonces, cuando la causa que la provoque impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento"*, se apoya en otra Sentencia anterior, la 291/2000, que si bien admite la extensión de las garantías derivadas del artículo 24 CE al procedimiento de apremio (FJ 5), las excluye en los procedimientos de gestión tributaria por carecer éstos de carácter sancionador (FFJJ 4 y 13).

Por ello, las consideraciones efectuadas en la STC 111/2006 y otras coetáneas (la 113/2006, también de 5 de abril) y posteriores (STC 46/2008 de 10 de marzo), en la medida en que se refieren a supuestos en los que la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva es imputable a la propia redacción de la norma y no a la irregular actuación de la Administración en los procedimientos administrativos, han de ser trasladadas a estos últimos supuestos con extrema prudencia, dado que el control de constitucionalidad realizado por el Alto Tribunal en uno y otro caso es distinto, pues el efecto expansivo de la eventual contradicción con la Norma Fundamental que una Ley inconstitucional conlleva, no se da en el acto administrativo, cuya eficacia queda limitada a las singulares situaciones jurídicas de él nacidas.

De hecho, la doctrina clásica acerca de la no extensión genérica de la tutela judicial efectiva como derecho fundamental en el ámbito de los procedimientos administrativos no sancionadores mantiene su vigencia en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como se advierte en sentencia de su Sala de lo Contencioso-Administrativo de 24 de febrero de 2011, al indicar que *"como sostiene el Tribunal Constitucional, el ámbito de la tutela judicial, como derecho fundamental, no se extiende al procedimiento administrativo y, por ello, no le afectan las deficiencias o irregularidades cometidas en su curso, por las Administraciones públicas, que tienen otro cauce y otro tratamiento"*, (sentencias números 65/1994 y 178/1998, y Auto de 15 de diciembre de 2003, entre otras resoluciones). No nos encontramos ante un acto sancionador (...), sino ante un acto administrativo, del que se sostiene que no ha sido notificado correctamente, y que en consecuencia puede ser impugnado en cualquier momento en que el interesado se dé por notificado, por lo que, al tener conocimiento del acto originario debió impugnarlo por la vía ordinaria. En cualquier caso, ante el acto impugnado que declara extemporáneo el recurso administrativo podría interponer el recurso contencioso por el procedimiento ordinario, y en su caso solicitar la anulación del procedimiento de ejecución. La corrección de la notificación o no, ha de ser fiscalizada a través del proceso contencioso-administrativo ordinario, al tratarse de una mera cuestión de legalidad, pues quien puede vulnerar la tutela judicial, tratándose de actos no sancionadores, son los órganos judiciales".

Ello no obstante, el mismo Tribunal Supremo admite la extensión a los procedimientos administrativos de las garantías derivadas del artículo 24 CE. Así, la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 de mayo de 2011, que realiza una interesante síntesis de la doctrina constitucional y jurisprudencial en materia de defectos en la forma de practicar las notificaciones y sus efectos sobre la validez de la actuación administrativa, sostiene que *"aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable "mutatis mutandi" a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente (SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 3, 4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; y 111/2006, de 5 de abril, FFJJ 4 y 5).*

Una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo «el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución...». En el mismo sentido, las SSTs, Sala 3ª, de 29 de septiembre y 6 de octubre de 2011.

Del mismo modo, como ya señalamos en nuestro Dictamen 56/2011, el Consejo de Estado, en Dictámenes 679/2005 y 670/2009, entre otros, recuerda la doctrina del Tribunal Supremo, fijada ya en sentencia de 1 de febrero de 1993, en cuya virtud, *"el derecho de tutela judicial efectiva sólo excepcionalmente puede referirse a la actuación administrativa, pues es un derecho constitucional de prestación que ha de ser satisfecho por los órganos judiciales y no por la Administración; de ahí la excepcionalidad de que pueda vulnerarse en los procedimientos de ésta. Tan sólo en el caso de que la índole de la actuación administrativa sea tal que llegue a producir un resultado que cierre el paso a la ulterior intervención revisora de la Jurisdicción, o que no permita la reversión del mismo, podría aceptarse hipotéticamente que desde el plano de la actuación administrativa pudiera producirse la lesión de ese derecho; o bien en los supuestos del procedimiento sancionador por la extensión al mismo de las garantías del proceso penal, según la jurisprudencia constitucional y de este mismo Tribunal Supremo"*. En el mismo sentido, el Dictamen del Consejo de Estado 1.481/2008 sostiene que la omisión de la notificación sólo generaría la nulidad cuando diese lugar a una grave indefensión material.

Señala al respecto la STS de 5 de mayo de 2011 que *"como viene señalando el Tribunal Constitucional "n[i] toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE" ni, al contrario, "una notificación correctamente practicada en el plano formal" supone que se alcance "la finalidad que le es propia", es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece [SSTC 126/1991, FJ 5; 290/1993, FJ 4; 149/1998, FJ 3; y 78/1999, de 26 de abril, FJ 2], lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado» [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].*

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

La eventual nulidad se vincula, pues, con la constatación de que la actuación de la Administración en orden a comunicar al interesado los actos administrativos le ha colocado en indefensión. Entendida ésta como una disminución efectiva y real de garantías con limitación de los medios de alegación, prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses (STS de 30 de mayo de 2003), lleva anudada, como consecuencia jurídica ordinaria, la anulabilidad del acto (art. 48.1 LPACAP); sólo determinará su nulidad cuando sea especialmente grave, es decir, cuando lo que se produzca no sea una mera limitación de las posibilidades de defensa, sino la privación total y absoluta de las mismas, impidiendo la ulterior intervención revisora de la jurisdicción. Por ello, el Consejo de Estado niega que se produzca indefensión cuando el interesado pudo interponer las reclamaciones y recursos procedentes (Dictamen 2107/2010).

Por el contrario, cuando la notificación no llega a su destinatario de forma efectiva, por causas imputables a la Administración, de manera que aquél no puede reaccionar frente a las liquidaciones giradas, considera el Consejo de Estado que sí procede declarar la nulidad. Así, en Dictamen 2103/2010, manifiesta que *"la AEAT se dirigió a*

una dirección incorrecta, que había dejado de tener la condición de domicilio fiscal del Sr., tal y como éste había comunicado previamente a la Administración. Ello impidió que la notificación personal pudiera llegar a practicarse, siendo esta circunstancia imputable únicamente a la Administración, y priva de eficacia a la notificación edictal. En definitiva, se han producido graves deficiencias en las notificaciones practicadas que han dado lugar a una situación de indefensión real y efectiva, pues el Sr. se vio privado de la posibilidad de acudir a la vía del recurso contra la liquidación practicada. Adicionalmente, no hay que olvidar que ante el impago de la deuda tributaria, se inició la vía de apremio, de la que el interesado no tuvo conocimiento hasta que su entidad bancaria le comunicó el embargo. Por lo tanto, también en relación con los actos dictados en fase ejecutiva concurre análoga carencia".

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

A tal efecto, la ya citada STS de 5 de mayo de 2011 recuerda que *"esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo (...) En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora- siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles"*.

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

Recogiendo esta doctrina jurisprudencial, la STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Málaga), núm. 24/2016, de 18 de enero, recuerda que de conformidad con el artículo 56.5 TRLITPYAJD, en el caso de los no residentes, éstos tendrán su domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en el de su representante fiscal, que deberán designar conforme a lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, y que cuando no se hubiese designado representante o se hubiese incumplido la obligación de comunicar dicha designación, se considerará como domicilio fiscal del contribuyente no residente el inmueble objeto de la transmisión. Por ello, entiende la Sentencia que, en la medida en que el obligado tributario no designó representante fiscal en España, contribuyó a impedir que las notificaciones que habían de 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 impone la jurisprudencia para poder hacer recaer en la propia actuación de los interesados la responsabilidad de la ineficacia de las notificaciones efectuadas.

Por su parte, la STSJ Murcia, núm. 202/2016, de 17 de marzo, en un supuesto que guarda evidentes similitudes con el que es objeto de este Dictamen, afirma que *"aunque la Administración conocía la condición de extranjeros de los sujetos pasivos del impuesto, y que los mismos habían actuado, tanto en la escritura de compraventa como en la presentación de autoliquidación del ITPAAJJDD por medio de representante y pese a que les constaba el domicilio de este representante, con domicilio designado en la Ciudad de Cartagena, remitieron las actuaciones a la vivienda adquirida, y lo que es más grave, pese a que la notificación de la liquidación resultó devuelta por ser incorrecta la dirección consignada o no ser suficientes, no se intentó una segunda notificación ni en el mismo domicilio expresando correctamente la dirección, ni en el domicilio del apoderado, de forma que, esta defectuosa notificación no habilitaba a la administración a proceder a la notificación edictal, que como ha señalado el Tribunal Constitucional, constituye un remedio último de carácter supletorio y excepcional, que requiere el agotamiento previo de las modalidades aptas para asegurar en el mayor grado posible la recepción de la notificación por el destinatario de la misma, a cuyo fin deben de extremarse las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales, de manera que la decisión de notificación mediante edictos debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o al menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación (por todas, STC 158/2007, de 2 de julio, FJ 2).*

Ciertamente el contribuyente ha incumplido las obligaciones que le impone el TR de la Ley sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en orden a comunicar a la Administración un domicilio en España en el que recibir las notificaciones, sin embargo, ello no exime a la Administración de su obligación de agotar los medios a su alcance para garantizar que la notificación practicada surta su finalidad propia, sobre todo cuando les constaba el domicilio en España del representante de los administrados".

En definitiva, la Administración incumplió su deber de diligencia en la práctica de los actos de comunicación de las liquidaciones tributarias, pues no intentó, con carácter previo a la vía edictal, la notificación personal en otros domicilios que constaban en el expediente y que podían ser fácilmente conocidos sin exigir de la Administración un esfuerzo desproporcionado. Al no tener conocimiento de los actos administrativos, los interesados no pudieron combatirlos ni realizar actuación alguna en defensa de sus derechos. Ha de destacarse que en el supuesto sometido a consulta no sólo no se comunican a los contribuyentes los actos de gestión tributaria tendentes a la liquidación, sino que tampoco consta que se les notificaran personalmente la providencia de apremio ni, al Sr. X, las diversas diligencias de embargo. Según se desprende del expediente, los interesados sólo tuvieron conocimiento de los procedimientos tributarios que se seguían contra ellos una vez se había producido el efectivo embargo de las cuentas bancarias y devoluciones tributarias de las que era titular el Sr. X. Y es que, la primera actuación de los interesados que consta en el expediente data del 21 de abril de 2016, cuando la Sra. X realiza el ingreso del importe de su deuda. A esa fecha ya se habían producido embargos sobre bienes y derechos de su esposo, los primeros de los cuales datan de febrero de 2016.

Como ya se indicó en este Dictamen al transcribir un fragmento de la STS, 3ª, de 12 de mayo de 2011, el Tribunal Constitucional otorga una especial relevancia a efectos de entender vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva por las actuaciones administrativas al hecho de no notificar al contribuyente el inicio del procedimiento de apremio, y ello aunque se hubiera podido impugnar la liquidación tributaria, lo que aquí ni siquiera pudieron hacer los interesados al desconocer su existencia misma. La singular naturaleza de este procedimiento de recaudación

ejecutiva, especialmente desfavorable y gravoso para los intereses de los ciudadanos, que no sólo ven intervenido su patrimonio, sino que además han de afrontar un mayor detrimento en forma de recargos, probablemente se encuentre en el fundamento de esa mayor sensibilidad de la doctrina constitucional al extender a este ámbito las garantías del artículo 24 CE, como también apunta el Consejo de Estado en Dictamen 509/2010.

Procede, en consecuencia, declarar la nulidad de las liquidaciones provisionales con comprobación de valor, así como de todo lo actuado en el procedimiento con posterioridad al momento en que debió notificarse el acuerdo que daba inicio al procedimiento de comprobación de valores, cuya falta de notificación y la de las actuaciones posteriores, incluidas las de recaudación ejecutiva tendentes al cobro de la deuda tributaria, han dado lugar a una indefensión real y efectiva de los interesados, al impedirles conocer la existencia misma del procedimiento hasta el momento en que los actos resultantes del mismo ya habían sido ejecutados.

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

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

A la luz de la expresada doctrina y como ya señalamos en nuestros Dictámenes 22/2011, 56/2011 y 104/2014, no se advierte en el supuesto sometido a consulta que se haya conculcado el procedimiento legalmente establecido para proceder a la comprobación de valores, a la liquidación resultante de aquella que pone fin al procedimiento de gestión tributaria, ni el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, pues únicamente se alega por los actores la conculcación de las normas relativas a la notificación de las actuaciones que integran tales procedimientos.

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 pueden afectar a la eficacia del acto pero no a su validez y 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.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Procede declarar la nulidad de los actos impugnados, toda vez que 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.

