



Dictamen nº **258/2021**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 3 de noviembre de 2021, 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 Economía, Hacienda y Administración Digital (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 31 de agosto de 2021 (COMINTER 250998\_2021\_08\_31-11\_17), sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instada por D.<sup>a</sup> X y D.<sup>a</sup> Z, contra las liquidaciones ILT 130220 2014 003083 y 130220 2014 003084 correspondiente al expediente de gestión tributaria I01 130220 2010 067692 (exp. 2021\_244), aprobando el siguiente Dictamen.

## **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.-** El procedimiento de revisión de oficio que ahora se somete a consulta de este Consejo Jurídico ya fue objeto del Dictamen 30/2021, que concluyó en la necesidad de completar el expediente al advertir que podían existir reclamaciones económico-administrativas pendientes de resolución sobre los mismos actos tributarios objeto de revisión. Sin perjuicio de dar aquí por reproducidos los antecedentes de dicho Dictamen, los más relevantes son los que se relacionan a continuación.

Con fecha 27 de mayo de 2010 se formaliza en escritura pública contrato de compra venta con subrogación y novación de préstamo hipotecario, en virtud del cual las ciudadanas rusas D.<sup>a</sup> X y D.<sup>a</sup> Z adquieren en proindiviso una vivienda situada en el Residencial “Mar Menor” en Torre-Pacheco.

**SEGUNDO.-** Cada una de las dos adquirentes presenta el 21 de junio de 2010 declaración liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En ellas se hace constar que el inmueble está ubicado en la C/--, 30700, de Torre-Pacheco.

**TERCERO.-** Con fecha 9 de abril de 2014, por el órgano gestor se dictan sendas propuestas de inicio de procedimiento de gestión tributaria y de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor, nº ILT 1302220 2014 003083 (Sra. X) y 1302220 2014 003084 (Sra. Z). Se indica que tras realizar la comprobación de los valores declarados, aplicando el medio “Precios Medios de mercado”, se han generado diferencias que procede regularizar mediante liquidación complementaria.

Se intenta notificar ambas resoluciones por correo postal en la siguiente dirección “UR MAR MENOR II, --, 30.700 Torre-Pacheco”, el 5 de mayo de 2014, con el resultado de “dirección incorrecta”.

Consta la publicación de anuncio para la notificación por comparecencia en el Boletín Oficial de la Región de Murcia (BORM) núm. 128, de 5 de junio de 2014.

**CUARTO.-** El 14 de octubre de 2014, por el órgano gestor se dictan sendos acuerdos de liquidación provisional

complementaria con comprobación de valor declarado, números ILT 1302220 2014 003083 y 003084.

Dichos acuerdos se intentan notificar por correo postal el 11 de noviembre de 2014, en la misma dirección antes señalada y con idéntico resultado: "dirección incorrecta".

Se intenta una segunda notificación en dos direcciones diferentes. Así, la notificación dirigida a la Sra. X se remite a "C/--, 30700 Torre-Pacheco", con el resultado de "desconocido/a".

La notificación dirigida a la Sra. Z se remite a la "Calle --, 30205 Cartagena", con el resultado de "dirección incorrecta".

Consta la publicación de sendos anuncios para la notificación por comparecencia en el BORM núm. 292, de 20 de diciembre de 2014, de la liquidación efectuada a la Sra. Z, y en el núm 15, de 20 de enero de 2015, la efectuada a la Sra. X.

**QUINTO.-** Por el órgano de recaudación se dictan las Providencias de Apremio 481108376524 (X) y 481108376542 (Z).

Se intenta la notificación de ambas providencias en la dirección "Urbanización Mar Menor --, 30700, Torre-Pacheco". La primera de ellas el 1 de julio y el 7 de septiembre de 2015; la segunda, los días 27 de mayo y 2 de julio de 2015, con idéntico resultado en todos los intentos: "dirección incorrecta".

Consta la publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE) de anuncio para la notificación por comparecencia de las indicadas providencias de apremio en los números 210, de 2 de septiembre (Z), y 230, de 25 de septiembre de 2015 (X).

**SEXTO.-** Con fecha 30 de octubre de 2015 se dicta Diligencia de Embargo de las cuentas bancarias de la Sra. X, intentándose la notificación el 17 de diciembre de 2015 en la Urbanización Mar Menor, --, con el resultado, una vez más, de "dirección incorrecta".

**SÉPTIMO.-** El 17 de diciembre de 2015 se dicta diligencia de embargo de vehículos a nombre de la Sra. Z, que se intenta notificar en la dirección de la Urbanización Mar Menor, -- tantas veces citada, el 8 de enero y el 9 de marzo de 2016 con el resultado de "dirección incorrecta".

En el BOE núm. 81, de 4 de abril de 2016, se publica anuncio para la notificación por comparecencia de la interesada.

**OCTAVO.-** El 1 de marzo de 2016 se dicta diligencia de embargo de bienes inmuebles de la Sra. Z, cuya notificación, tanto a ésta como a la Sra. X en su condición de copropietaria del inmueble embargado, se intenta en la misma dirección el 21 de marzo de 2016. En el primer intento se hace constar que el destinatario está ausente. En el segundo intento, realizado al día siguiente, el resultado es de "desconocido".

Se publica anuncio para notificación por comparecencia en el BOE núm. 103, de 26 de abril de 2016.

**NOVENO.-** El 23 de enero de 2018 las Sras. X y Z presentan sendos recursos extraordinarios de revisión frente a las resoluciones recaídas en los expedientes de liquidación con comprobación de valor seguidos contra ellas por la Administración tributaria regional.

Alegan que tales resoluciones resultan nulas de pleno derecho por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, causa de nulidad prevista por el artículo 62.1, letra e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), toda vez que las notificaciones de dichas resoluciones se enviaron a una dirección inexistente (Urb. Mar Menor II, 10, 30.700 de Torre-Pacheco), siendo así que en el propio expediente (informe de valoración del bien inmueble realizado por el técnico de la Administración) constaba la dirección postal correcta: "Urb. Mar Menor Golf, Calle --, Torre-Pacheco".

Señala, no obstante, que la notificación del acuerdo de liquidación provisional efectuado a la Sra. Z, tras un primer intento de notificación en la indicada dirección inexistente, se envía a otra dirección que también se indica como

incorrecta en la documentación postal. Este segundo intento, además, no sería válido, pues se realiza quince días después del primer intento y no dentro de los tres días siguientes a aquél, incumpliendo así el régimen de las notificaciones establecido por el artículo 59 LPAC.

Respecto de la Sra X, la notificación del acuerdo de liquidación provisional, tras un primer intento de notificación en la indicada dirección inexistente, se envía a la dirección correcta, en la Calle --, si bien el resultado que se hace constar en la documentación postal es el de "desconocido". Sostiene la actora que esta segunda notificación es incorrecta, toda vez que se intenta treinta días después de la primera.

Alegan ambas actoras, por otra parte, que las liquidaciones practicadas son nulas por adolecer de falta de motivación el informe de valoración utilizado para la comprobación del valor del bien inmueble, basado en el sistema de precios medios de mercado y realizado sin un examen presencial del bien por el perito, como viene exigiendo la jurisprudencia que esgrimen.

Solicitan la nulidad de las liquidaciones practicadas y del resto de actos derivados de aquéllas, así como el reintegro de lo indebidamente embargado o pagado.

**DÉCIMO.**- Conferidos los preceptivos trámites de audiencia el 1 de julio de 2019, presentan las actoras sendos escritos de alegaciones en los que reiteran las ya expresadas en sus escritos de recurso, al tiempo que otorgan su representación a una Letrada.

**UNDÉCIMO.**- Con fecha 1 de julio de 2020, el Servicio Jurídico de la Consejería de Presidencia y Hacienda informa en sentido favorable a la estimación de las solicitudes de declaración de nulidad de las liquidaciones complementarias practicadas así como de los actos integrantes del subsiguiente procedimiento de recaudación ejecutiva, al considerar concurrente la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1, letra a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en aplicación de la doctrina jurisprudencial y consultiva relativa a la incidencia de la falta de notificación de los actos tributarios en el derecho a la tutela judicial efectiva, cuando aquella falta genera indefensión al contribuyente.

**DUODÉCIMO.**- El 30 de septiembre de 2019, el Servicio Jurídico Tributario, con el visto bueno de la Directora de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, propone estimar las solicitudes de nulidad formuladas por las interesadas y con similar fundamento al invocado por el Servicio Jurídico de la Consejería.

**DECIMOTERCERO.**- El 3 de diciembre de 2020, la Dirección de los Servicios Jurídicos evaca su preceptivo informe en sentido favorable a la declaración de nulidad.

**DECIMOCUARTO.**- Remitido el expediente al Consejo Jurídico en solicitud de dictamen, se evaca el 15 de febrero de 2021 con el número 30/2021, que concluye en la necesidad de completar el expediente para determinar si, como parece desprenderse de la documentación remitida junto a la consulta, existen dos reclamaciones económico-administrativas pendientes de resolución, lo que impediría considerar firmes a los actos impugnados, impidiendo la revisión pretendida.

**DECIMOQUINTO.**- Con fecha 29 de julio de 2021, el Servicio Jurídico Tributario informa que no consta que frente a los actos impugnados en el procedimiento de revisión de oficio objeto de consulta se haya interpuesto reclamación económico-administrativa alguna, generándose cierta confusión acerca de la posible existencia de éstas debido al modelo de documento utilizado en el expediente para la remisión del mismo.

Se informa, asimismo, que con posterioridad a la presentación de la solicitud de anulación de las liquidaciones tributarias, sí consta que D.º Z interpuso, el 12 de noviembre de 2019, reclamación económico-administrativa frente a la providencia de apremio, que está pendiente de resolución.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

## **CONSIDERACIONES**

**PRIMERA.- Carácter del Dictamen, legitimación y procedimiento.**

En orden a evitar innecesarias reiteraciones, cabe dar por reproducidas las consideraciones que sobre tales

extremos se contienen en el ya citado Dictamen 30/2021.

Procede, no obstante, completar aquellas consideraciones con la advertencia de que se ha tramitado como un único procedimiento lo que en su inicio son dos acciones formuladas en escritos separados por dos sujetos diferentes y dirigidos contra actos tributarios también diversos, lo que debería haber llevado a la tramitación de dos procedimientos. Bien es cierto que, desde el punto de vista material, ambos guardarían una íntima conexión, lo que permitiría su acumulación en un único procedimiento (artículo 57 LPACAP), pero para ello es necesario que por el órgano gestor se acuerde de forma expresa tal acumulación, lo que no consta que se haya hecho.

Del mismo modo, la información suministrada por la Administración tributaria en respuesta a nuestro Dictamen 30/2021 y que desvela la existencia de una reclamación económico-administrativa interpuesta el 12 de noviembre de 2019 frente a una diligencia de embargo dirigida a la Sra. Z, no incide en el procedimiento de nulidad a que se refiere el presente Dictamen desde el momento en que el acto impugnado en la meritada reclamación, una diligencia de embargo de cuentas corrientes notificada el 12 de abril de 2019, era desconocido para la interesada al momento de presentar el recurso extraordinario de revisión el 23 de enero de 2018, por lo que no fue objeto de impugnación en ese momento.

## **SEGUNDA.- De la revisión de los actos tributarios y de las causas de nulidad invocadas.**

I. 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 (...).*

Ha de precisarse que, si bien las interesadas únicamente invocan de forma expresa la última de las citadas, sobre la base de considerar que la falta de notificación personal de las liquidaciones tributarias tendrían encaje en dicha causa de nulidad, la doctrina de este Consejo Jurídico de la que es conocedora la Consejería consultante viene reconducido alegaciones como las ahora realizadas por las actoras a la causa de nulidad del artículo 217.1,a) LGT, cuando la ausencia de notificación personal haya generado indefensión a los interesados.

De hecho, el Consejo de Estado señala que los motivos de las letras a) y e) del artículo 217.1 LGT “suelen invocarse conjuntamente y respecto de ellos se ha dicho que, para apreciarlos, es necesario que la conculcación del procedimiento haya sido de tal magnitud que suponga la concurrencia de anomalías en la tramitación que se caractericen por su especial gravedad. A efectos de valorar esta gravedad, resulta necesario tener en cuenta, en cada caso, las consecuencias producidas por tal conculcación a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado, y lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido” (por todos, Dictamen 532/2017).

II. Por las actoras se esgrime también la falta de motivación como causa de nulidad, al considerar que el método utilizado para la comprobación de valor no informa de modo suficiente sobre la motivación del incremento de la

base imponible sobre la declarada, impidiendo al contribuyente su contradicción razonada.

En anteriores Dictámenes este Consejo Jurídico ha calificado estas alegaciones de falta de motivación de los informes técnicos sobre los que se basa el procedimiento de comprobación de valor como integrantes, en su caso, de una causa de anulabilidad, pero no de nulidad, por lo que no pueden llevar a un pronunciamiento de nulidad como el pretendido.

En la misma línea, la STSJ Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 864/2007, de 25 de septiembre, señala:

*“En conclusión, es indudable que aunque el medio empleado sea el de “precios de mercado” las operaciones que debe realizar el perito requieren visitar físicamente el inmueble con el fin de poder incluirlo en uno de los precios de mercado pre establecidos en la Orden, teniendo en cuenta que según la misma, para realizar tal encuadre es preciso contrastar el bien con otros similares cuyo valor haya sido declarado por otros contribuyentes. También es indudable que el dictamen debe contener una motivación individualizada y no genérica para no causar indefensión al interesado. Aunque éste pueda impugnar el dictamen o proponer una pericial contradictoria, es difícil que pueda hacerlo si desconoce los datos tenidos en cuenta por el perito para calcular el valor unitario del que parte al hacer la valoración.*

*A lo expuesto procede añadir que este defecto de forma no puede ser considerado como una causa de nulidad de pleno derecho (enumeradas en los arts. 153 LGT y 62 Ley 30/92) que tengan efectos ex tunc, sino de anulabilidad (art. 63 de la Ley 30/92).*

En consecuencia, este Dictamen se contrae al análisis de la concurrencia o no en el supuesto sometido a consulta de las causas de nulidad contenidas en derivadas de las irregulares notificaciones de los actos tributarios.

#### **TERCERA.- De las causas de nulidad contenidas en el artículo 217.1, letras a) y e) LGT.**

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.

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 enviaron en un primer intento de notificación a una dirección postal que, de forma invariable, daba como resultado la indicación del empleado postal de “dirección incorrecta”. Ello es lógico si se considera que dicha dirección es, sencillamente, inexistente. En consecuencia, todos los intentos de notificación dirigidos a la misma resultaron infructuosos.

Una vez devueltas las notificaciones por el servicio de correos, y a excepción de lo que más adelante se indicará acerca de la notificación de las liquidaciones provisionales con comprobación de valor, la Administración realizaba un segundo intento en la misma dirección con idéntico resultado infructuoso y 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. Prescindiendo de algún incumplimiento del régimen de las notificaciones administrativas, como es realizar el segundo intento de notificación más allá de los tres días desde la realización del primero, procede centrar la atención, por su relevancia a efectos de integrar una causa de nulidad, en el recurso a la notificación por comparecencia.

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 ni siquiera intenta, salvo lo que luego se dirá, la notificación de los actos del procedimiento en el domicilio que consta en las declaraciones tributarias, que además coincide con el del inmueble objeto de la transmisión y que constituye el hecho imponible del tributo.

Es cierto que las interesadas, no residentes en España según consta de forma expresa en la escritura de compra venta, 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 habría 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 las obligadas tributarias actúa correctamente, aunque no, desde luego, cuando yerra en la dirección de dicho inmueble y consigna en los envíos una dirección inexistente (“*Ur Mar Menor II 00010, 30.700 Torre-Pacheco, Murcia*”), pues en ese caso está dirigiendo las notificaciones a un lugar no hábil para ello.

En cualquier caso, una vez constatada la imposibilidad de notificar en dicho domicilio, tras consignar el empleado postal que la dirección es 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.

Una simple lectura del expediente de gestión tributaria habría permitido conocer que la dirección a la que se estaban enviando las notificaciones no se correspondía con la del inmueble objeto de la compraventa, sito en la “Calle --, 30700 Torre-Pacheco”, que constaba no sólo en la declaración-liquidación del tributo sino también en el informe de valoración de la vivienda en la que se basa el procedimiento de comprobación y en la certificación catastral telemática adjunta a la escritura de compraventa y subrogación.

En este punto es preciso señalar que, si bien los acuerdos de iniciación del procedimiento de comprobación de valores fueron objeto de notificación por comparecencia tras un único intento de notificación en la dirección errónea, con ocasión de la notificación de las liquidaciones provisionales con comprobación de valor, la Administración actúa de forma diferente. En efecto, la notificación de dichos acuerdos se dirige en un primer intento a la dirección inexistente antes señalada y con idéntico resultado: “dirección incorrecta”.

Pero, ahora, sí se intenta una segunda notificación en dos direcciones diferentes. Así, la notificación dirigida a la Sra. X se remite a “C/--, 30700 Torre-Pacheco”, con el resultado de “desconocido/a”.

La notificación dirigida a la Sra. Z se remite a la “Calle -- 30205 Cartagena”, con el resultado de “dirección incorrecta”.

Es decir, la Administración actúa con la diligencia exigible, cuando remite la notificación dirigida a la Sra. X, en un segundo intento, a la dirección de la C/--, es decir, la del inmueble objeto de transmisión, no siendo imputable a la Administración tributaria en este segundo intento que no pudiera perfeccionarse la notificación personal de la interesada al resultar “desconocida” en esa dirección, de modo que fue ajustado a Derecho en este caso proceder a la notificación por comparecencia.

Por el contrario, la notificación dirigida a la Sra. Z se envía a una dirección que, al margen de ser calificada como incorrecta en la documentación postal, se desconoce qué vinculación tiene con la interesada, por lo que no puede considerarse como una dirección hábil a efectos de notificación ex artículo 110.2 LGT. No consta, por otra parte, que se intentara su notificación en la dirección del inmueble transmitido. En consecuencia, en este caso, la

notificación por comparecencia fue irregular.

Además, todas las actuaciones integrantes del ulterior procedimiento de recaudación ejecutiva dirigido contra las dos interesadas se intentaron notificar en un primer intento en la dirección inexistente de (“*Ur Mar Menor II, 00010, 30.700 Torre-Pacheco, Murcia*”) con el resultado de “dirección incorrecta”, y, sin ulteriores intentos de notificación personal en direcciones alternativas, se procedió a la publicación de los correspondientes anuncios para la notificación por comparecencia.

2. Tratándose de las interesadas de dos ciudadanas rusas, se considera oportuno precisar que aun cuando en la escritura de compra venta del inmueble consta su dirección postal en Moscú, entiende el Consejo Jurídico que no resulta aplicable en este caso 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*.

Y entiende este Consejo Jurídico que no es aplicable en el presente supuesto porque el propio TEAC, y también el Consejo de Estado siguiendo dicha doctrina, vinculan la obligación de intentar la notificación en el extranjero a la existencia de mecanismos internacionales de cooperación que posibiliten que la notificación llegue a buen fin y produzca los efectos legales, citando de manera expresa las normas de asistencia mutua en materia fiscal (art. 177 sexies LGT) o los Convenios de doble imposición suscritos por España. Y consultada la información disponible en la Agencia Tributaria

([https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Fiscalidad\\_Internacional/Acuerdos\\_de\\_asistencia\\_mutua\\_administrativa/Acuerdos\\_de\\_asistencia\\_mutua\\_administrativa.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Acuerdos_de_asistencia_mutua_administrativa/Acuerdos_de_asistencia_mutua_administrativa.shtml)), no le consta a este Consejo Jurídico que exista acuerdo de asistencia mutua en materia fiscal entre el Reino de España y la Federación Rusa. Sí existe un Convenio internacional entre ambos Estados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 1998 (BOE, de 6 de julio de 2000), si bien no incluye en su ámbito el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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

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

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

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

No obstante, ya en los Dictámenes 56 y 123/2011 admitimos modulaciones en esta doctrina. Así, en el último de los citados, analizamos la incidencia que en ella tiene la STC 111/2006, de 5 de abril, en relación con una eventual extensión de las garantías derivadas del artículo 24.1 CE no sólo a los procedimientos sancionadores, sino también a los de gestión tributaria. Desde entonces, diversos pronunciamientos de este Consejo Jurídico han apreciado la vulneración del derecho fundamental allí proclamado cuando la infracción de las normas reguladoras de las notificaciones tributarias han puesto al contribuyente en situación de indefensión material al no llegar a tener conocimiento de las actuaciones tributarias que se seguían en contra de sus intereses, sino cuando ya era

demasiado tarde para reaccionar frente a ellas. Así los Dictámenes 275/2018, 292/2019, 46/2020 ó 173/2020.

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

*Una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo «el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución...». En el mismo sentido, las SSTS, Sala 3<sup>a</sup>, 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]j 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 análogo sentido, el Dictamen 928/2018 del Consejo de Estado.

A la luz de la doctrina expuesta, ha de valorarse aquí la propia actuación de las interesadas, cuando al adquirir el inmueble omiten designar un representante fiscal, a lo que, como ya se ha indicado *supra*, venían obligadas 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 del interesado 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)”*.

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 ed ictal, 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, en el supuesto sometido a consulta la Administración incumplió su deber de diligencia en la práctica de las notificaciones de los actos tributarios, pues con la salvedad de la liquidación provisional con comprobación de valor girada a la Sra. X, 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, las interesadas no pudieron combatirlos ni realizar actuación alguna en defensa de sus derechos, generándoles indefensión.

Ahora bien, esta conclusión ha de ser matizada en el caso de la Sra. X, pues el segundo intento de notificación de la liquidación provisional se dirige al domicilio correcto, resultando infructuosa esta notificación por circunstancias ajenas a la Administración, dado que en la documentación postal se consigna que la interesada es "desconocida" en dicha dirección. En aplicación de la doctrina expuesta hasta aquí, ha de concluirse que la Administración sí obró en este caso de forma diligente, no siendo imputable la falta de notificación personal a la Administración, que obró correctamente cuando acudió a la notificación edictal ante el resultado de este segundo intento de notificación, por lo que esta resolución en concreto no incurría en la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1, a) LGT.

En cualquier caso, ha de destacarse que no consta que a ninguna de las dos contribuyentes se les notificaran personalmente la providencia de apremio ni las diligencias de embargo, que volvieron a enviarse a la dirección inexistente que desde el primer momento había sido calificada por los empleados postales como "incorrecta". Según se desprende del expediente, las interesadas sólo tuvieron conocimiento de los procedimientos tributarios que se seguían contra ellas con ocasión de los embargos que sufrieron en sus bienes como consecuencia de las diligencias expedidas entre octubre de 2015 y marzo de 2016.

Como ya se indicó en este Dictamen al transcribir un fragmento de la STS, 3<sup>a</sup>, 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. La singular naturaleza de este procedimiento de recaudación ejecutiva, especialmente desfavorable y gravoso para los intereses de los ciudadanos, que no sólo ven intervenido su patrimonio, sino que además han de afrontar un mayor detrimiento en forma de recargos, probablemente se encuentre en el fundamento de esa mayor sensibilidad de la doctrina constitucional al extender a este ámbito las garantías del artículo 24 CE, como también apunta el Consejo de Estado en Dictamen 509/2010.

Procede, en consecuencia, declarar la nulidad de la liquidación provisional con comprobación de valor ILT 1302220 2014 003084 (Sra. Z), así como de los actos integrantes del procedimiento de recaudación ejecutiva tendentes al cobro de la deuda tributaria, cuya falta de notificación ha dado lugar a una indefensión real y efectiva de la interesada, al impedirle conocer la existencia misma del procedimiento hasta el momento en que los actos resultantes del mismo ya habían sido ejecutados.

No procede, por el contrario, declarar la nulidad de la liquidación provisional con comprobación de valor ILT 1302220 2014 003083 (Sra. X), pues dicho acto tributario sí fue objeto de notificación en la dirección correcta en el segundo intento, de modo que el resultado infructuoso de dicha notificación personal no fue imputable a la Administración, que mostró la diligencia debida en la notificación, antes de acudir a la vía edictal, excluyendo de esta forma la indefensión de la interesada. Ello no obsta para apreciar que sí concurre la indicada causa de

nulidad en los actos integrantes del procedimiento de recaudación ejecutiva, cuya notificación edictal sin antes agotar las posibilidades de notificación personal colocaron a la Sra. X en situación de indefensión, por lo que procedería declarar su nulidad.

Es necesario precisar, no obstante, que la interesada no alega defecto alguno en las notificaciones de la providencia de apremio y de las diligencias de embargo, limitándose a solicitar el reintegro de lo embargado como una mera consecuencia derivada de la nulidad de los actos del procedimiento de gestión tributaria de comprobación de valores, únicos contra los que dirige su impugnación y cuya nulidad, como ya ha quedado expuesto, no concurre.

Comoquiera que sí se aprecia causa de nulidad en la irregular notificación de los actos del procedimiento de apremio, en una aplicación estricta del principio de congruencia, procedería desestimar la pretensión anulatoria dirigida contra la liquidación provisional con comprobación de valor girada a la Sra. X e incoar de oficio un procedimiento de revisión dirigido a dejar sin efecto tales actos de recaudación ejecutiva (art. 88.2 LPACAP).

No obstante, en aras a la economía procedural y dado que la acción ejercitada por la interesada persigue de forma explícita el reintegro de los bienes embargados y que dicho efecto se produciría de declararse la nulidad de la providencia de apremio y la diligencia de embargo, entiende el Consejo Jurídico que puede efectuarse dicha declaración en la resolución del procedimiento a que se refiere este Dictamen, sobre la base de considerar que estos actos se encuentran implícitamente incluidos en la solicitud de nulidad formulada por la actora.

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

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, 104/2014 y 173/2020, no se advierte en el supuesto sometido a consulta que se haya conculado el procedimiento legalmente establecido para proceder a la comprobación de valores, a la liquidación resultante de aquella que pone fin al procedimiento de gestión tributaria, ni el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, pues únicamente se alega por las actoras la conculcación de las normas relativas a la notificación de las actuaciones que integran tales procedimientos.

No se advierte, en suma, que el procedimiento seguido para la comprobación de valores y la formulación de las liquidaciones complementarias se aparte sustancialmente del establecido en las normas que lo reglamentan, lo que no llega a alegarse siquiera por las interesadas, que centran su impugnación en la notificación de los actos integrantes del procedimiento, cuya ausencia o defectuosa práctica 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 constituir, como aquí ocurre, la causa de nulidad contemplada en el artículo 217.1, letra a) LGT.

A tal efecto ha de precisarse que las alegaciones relativas al incumplimiento de las normas rectoras de la

notificación respecto al período de tiempo que debe mediar entre los dos intentos de notificación cuando el primero resulta infructuoso no pueden calificarse como integrantes de la causa de nulidad invocada, toda vez que ni generan indefensión a las recurrentes ni presentan la relevancia necesaria como para calificarlo de vulneración esencial del procedimiento. En consecuencia, podría constituir una causa de anulabilidad, mas no de nulidad.

En atención a todo lo expuesto, el Consejo Jurídico formula las siguientes

## **CONCLUSIONES**

**PRIMERA**.- Se dictamina en sentido favorable la propuesta de resolución respecto a la procedencia de declarar la nulidad de la liquidación provisional con comprobación de valor ILT 1302220 2014 003084, girada a D.<sup>a</sup> Z, que se encuentra incursa en la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, a) LGT, con los efectos de todo orden asociados a dicha declaración, singularmente en relación con los actos integrantes del procedimiento de recaudación ejecutiva tendentes al cobro de la deuda tributaria.

**SEGUNDA**.- Se dictamina en sentido desfavorable la propuesta de resolución respecto a la procedencia de declarar la nulidad de la liquidación provisional con comprobación de valor ILT 1302220 2014 003083, de 14 de octubre de 2014, girada a D.<sup>a</sup> X, por no apreciarse en dicho acto causa de nulidad alguna.

**TERCERA**.- Procede declarar la nulidad de los actos integrantes del procedimiento de recaudación ejecutiva tendentes al cobro de la deuda tributaria de D.<sup>a</sup> X fijada en la liquidación provisional con comprobación de valor ILT 1302220 2014 003083, de 14 de octubre de 2014, al concurrir en ellos la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, a) LGT.

No obstante, V.E. resolverá.