



Dictamen nº 30/2022

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 9 de febrero de 2022, 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 16 de diciembre de 2021 (COMINTER 373022 2021 12 16-09 51), sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instada por D.ª X, contra Liquidación ILT 130220 2015 005307 Expte gestión I01 130220 2012 049877 (exp. 2021_348), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- El día 29 de mayo de 2015 el Servicio de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (ATRM), adoptó un acuerdo de inicio de oficio de procedimiento de gestión tributaria -comprobación valores, Liquidación Provisional - Complementaria con comprobación de valor declarado nº IL T 130220 2015 005307 por importe de 6.364,19 euros, sin intereses de demora, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP- AAJJDD), por la compraventa del pleno dominio de una vivienda situada en el municipio de Murcia, Partido de San Benito -Calle --, según consta en la certificación catastral que obra en el expediente-, formalizada en escritura pública otorgada el día 31 de mayo de 2012, ante D. Y, Notario del Ilustre Colegio de Murcia, bajo el número de protocolo 736. Dicho Acuerdo fue notificado por correo certificado a la interesada el día 24 de junio de 2015, en la dirección que figuraba como su domicilio en la escritura de compraventa -Calle --, 30012-Murcia-.

SEGUNDO.- Como en la notificación del acuerdo se le concedía un plazo de 10 días hábiles para formular alegaciones, así lo hizo, presentando un escrito el 2 de julio de 2015 en el que aducía para oponerse la falta de motivación de la valoración del inmueble y señalaba como domicilio a efecto de notificaciones el del despacho de un letrado sito en la calle --, 30008-Murcia. Posteriormente, el 15 de julio de 2015 comunicó a la ATRM que no había podido empadronarse en la vivienda objeto de compraventa, ni darse de alta en la luz y el agua, por existir error en la referencia catastral del inmueble indicando como domicilio el de Calle --, 30012-Murcia.

TERCERO.- El día 25 de septiembre de 2015 se dictó por el Servicio de Gestión Tributaria, un acuerdo de terminación de Comprobación Limitada con Comprobación de Valores y Liquidación Provisional nº IL T 130220 2015 005307 por importe de 7.360,23 euros, incluidos intereses de demora, en concepto ITP-AAJJDD, acompañado del documento de ingreso, con indicación de la forma y los plazos de ingreso, así como de los recursos que podían interponerse contra el mismo.

Intentada la notificación del citado acuerdo por dos veces mediante correo certificado en la dirección "Calle --, 30012- Murcia", los días 4 y 5 de noviembre de 2015, fueron devueltas por el Servicio de Correos por "Ausente en horas de reparto/No retirado en Lista", siendo objeto de publicación en el suplemento de notificaciones del BOE nº 284, de 27 de noviembre de 2015, concediéndole un plazo de 15 días naturales para comparecer personalmente o

por medio de representante ante el Servicio de Gestión Tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), con la advertencia expresa de que, transcurrido el citado plazo sin haber comparecido, la notificación se entendería producida a todos los efectos legales desde el día siguiente al del plazo señalado para comparecer, esto es, el día 13 de diciembre de 2015.

Además del plazo y de la forma de ingreso de la deuda tributaria, se advertía a la interesada que, contra el citado acto definitivo podía interponerse en el plazo de un mes, recurso potestativo de reposición ante el mismo órgano, o bien, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia, sin que pudieran simultanearse ambos recursos.

CUARTO.- Finalizado el período voluntario de ingreso sin realizar el pago de la deuda, por el Jefe de Servicio de Recaudación en vía ejecutiva de la ATRM se dictó la providencia de apremio número 2015/073/881101088122, por importe total de 8.340,71 euros, la cual se intentó notificar por dos veces en la misma dirección -Calle --, 30012- Murcia-, los días 21 y 22 de abril de 2016, siendo devueltos ambos intentos por el mismo motivo ("Ausente/No retirado en Lista"), y publicado anuncio de notificación por comparecencia en el suplemento de notificaciones del BOE nº 120, de 18 de mayo de 2016. Transcurrido el plazo de 15 días naturales concedido sin haber comparecido, la notificación se entendió producida a todos los efectos legales desde el día siguiente al del plazo señalado para comparecer, esto es, el día 3 de junio de 2016.

QUINTO.- El día 16 de septiembre de 2016, la interesada compareció en los servicios de la ATRM y solicitó una copia del expediente de gestión tributaria y del expediente ejecutivo, y en particular, de todas las notificaciones realizadas.

SEXTO.- El día 7 de octubre presentó un nuevo escrito solicitando el fraccionamiento de la deuda, a lo que accedería la ATRM el 12 de diciembre siguiente.

SÉPTIMO.- Antes del acuerdo de concesión del fraccionamiento, el 9 de noviembre de 2016, la interesada presentó un nuevo escrito ante el registro de la Delegación de Gobierno en Murcia, dirigido a la ATRM en el que solicitaba la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios reseñados, al amparo de lo dispuesto en el artículo 62.1. párrafos a) y f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), por lesionar derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y por haber sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, respectivamente, al no haber recibido ninguna notificación de los citados actos en el domicilio señalado en su escrito de alegaciones al acuerdo de inicio (el de su letrado), ni siquiera en el domicilio donde recibió por correo certificado dicho acuerdo de inicio, causándole una situación de indefensión. Señalaba como domicilio a efectos de notificaciones el de su letrado, Calle --, 30008-Murcia.

OCTAVO.- Iniciado el procedimiento para la revisión de oficio, por el Servicio Jurídico Tributario de la ATRM, se acordó la apertura del trámite de audiencia, e intentada la notificación del citado trámite en el domicilio indicado por la interesada en su escrito de solicitud, el del despacho de su letrado -Calle --, 30008- Murcia-, fue devuelto por "desconocido" con fecha 5 de julio de 2017 (al consignar en el envío el nombre de la interesada en lugar del nombre del letrado).

Tras el intento fallido se ordenó la publicación del anuncio de notificación por comparecencia en el suplemento de notificaciones del BOE nº 277, de 15 de noviembre de 2017, previo aviso por correo ordinario mediante escrito de la Jefa del Servicio Jurídico Tributario de 2 de octubre de 2017, dirigido a la interesada y enviado a la misma dirección de la Calle --, 30008 Murcia.

NOVENO.- El día 17 de enero de 2018 se dictó por el Servicio Jurídico Tributario propuesta de resolución de inadmisión de la solicitud de revisión de oficio formulada al carecer manifiestamente de fundamento dado que las razones alegadas no serían subsumibles en los supuestos de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217.3 LGT, pero con el previo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de conformidad con lo previsto en el art. 7.1 de la Ley 4/2004, de 22 de octubre, de Asistencia Jurídica de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

DÉCIMO.- El 18 de enero de 2021 se evacuó informe por el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía, Hacienda y Administración Digital. Su conclusión era que no procedía declarar la

inadmisión por considerar que la Administración Tributaria no había actuado con la debida diligencia a la hora de notificar los diferentes actos tributarios dictados con posterioridad al acuerdo de inicio de oficio de procedimiento de gestión tributaria y a la presentación del escrito de alegaciones de la interesada, acudiendo a la vía edictal sin agotar antes los intentos de notificación personal en la dirección señalada por la propia interesada en el procedimiento, ignorando además su escrito en el que advertía a la ATRM de la imposibilidad de empadronamiento en la vivienda objeto de compraventa en la que se realizaron los intentos de notificación personal infructuosos, y subsidiariamente en el domicilio de su letrado, causándole inde fensión al privarle de ejercitar los medios de defensa previstos legalmente e interponer los correspondientes recursos o reclamaciones, y ello sin perjuicio del informe preceptivo de la Dirección de los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1,1) de la Ley 4/2004, de 22 de octubre, de Asistencia Jurídica de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia , y del dictamen del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en su caso.

UNDÉCIMO.- Remitido el expediente a la Dirección de los Servicios Jurídicos evacuó su dictamen el día 25 de noviembre de 2021, hizo suyas las consideraciones del Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería sin que considerara necesario hacer ninguna observación complementaria, concluyendo en la afirmación de que se había causado indefensión a la interesada por la forma de actuar de la Administración tributaria, lo que suponía la existencia de lesión de un derecho fundamental susceptible de amparo constitucional y, por tanto, concurría la causa de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1.a) LGT.

DUODÉCIMO.- En la fecha y por el órgano designado en el encabezamiento se solicitó el preceptivo Dictamen de este Consejo Jurídico acompañando copia del expediente y el extracto e índice reglamentarios.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

De conformidad con el artículo 12.6 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en relación con el 217.4, segundo párrafo, LGT, el presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, al versar sobre la revisión de oficio de actos administrativos en materia tributaria, cuya declaración de nulidad se pretende.

SEGUNDA.- Legitimación y procedimiento.

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

La actora está debidamente legitimada para instar el procedimiento de revisión de oficio en cuanto destinataria directa de los actos administrativos (liquidación tributaria complementaria y actos integrantes del procedimiento de apremio) cuya nulidad se pretende, en su calidad de sujeto pasivo del tributo.

Por su parte, la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia está pasivamente legitimada, toda vez que a ella pertenece el órgano que ha dictado los actos impugnados, siendo competente para resolver el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos el Consejero de Economía, Hacienda y Administración Digital, de acuerdo con el artículo 217.5 LGT y con los artículos 16.2,g) y 33.2 de la Ley 7/2004, de 28 de diciembre, de Organización y Régimen Jurídico de la Administración regional.

II. Puede afirmarse que se han cumplido los trámites fundamentales que integran este tipo de procedimientos, constando la apertura del trámite de audiencia, 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 destacar que la interesada no compareció en el trámite de audiencia cuya notificación se intentó en el domicilio por ella designado - Calle --, 30008, Murcia- ante la devolución por el Servicio de Correos por "desconocido", lo que motivó la posterior publicación de un anuncio en el BOE. Es de tener en cuenta que la

remisión de la notificación a dicha dirección fue correcta porque ese fue el lugar designado por ella misma. El hecho de que fuera el domicilio de "su" letrado no resta validez al intento dado que, para que hubiera estado mal, habría sido necesario que dicho letrado estuviera actuando en calidad de representante de la interesada por haber acreditado tal condición. No era este el caso. No obra en el expediente remitido acto alguno de apoderamiento a su favor. Siendo así debe estimarse bien intentada la notificación por dirigirse a la persona interesada y en el lugar indicado por ella en su solicitud (artículo 66.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, LPACAP).

Por último, se aprecia 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 la interesada, según dispone el artículo 217.6 LGT. Esta circunstancia no obsta la resolución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.1 LPACAP.

TERCERA.- Las causas de nulidad invocadas. De las notificaciones intentadas y practicadas en el expediente y su configuración como causa de nulidad.

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 y atendidas las alegaciones de la interesada – salvando su mención al precepto equivalente de la LRJ-PAC- y los razonamientos de los órganos preinformantes se concreta en el artículo 217.1, letra a) LGT, de acuerdo con el cual:

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

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

II. La interesada solicita la declaración de nulidad de la liquidación complementaria con comprobación de valor declarado, de fecha 25 de septiembre de 2015, dado que no le fue debidamente notificada. Como consecuencia, no tuvo conocimiento de su dictado ni de las sucesivas actuaciones tributarias, incluidas las correspondientes al procedimiento de recaudación ejecutiva que se seguía contra sus intereses, impidiéndole reaccionar frente a los actos tributarios que le afectaban. Solicita la nulidad de los actos integrantes de dicho procedimiento.

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 gestión tributaria 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 tanto el acuerdo de liquidación impugnado como todas las actuaciones posteriores se dirigieron a la calle --, de Murcia, es decir, a la vivienda que fue el objeto de la compraventa que originó la autoliquidación del impuesto, a pesar de que la

interesada, con ocasión de las alegaciones presentadas en el seno del propio procedimiento tributario, manifestó de forma expresa su deseo de ser notificada en otra dirección diferente, señalando así un domicilio a efectos de notificaciones. Las notificaciones, dirigidas a un domicilio distinto de aquél que de forma explícita había señalado la contribuyente, no llegaron a practicarse de forma personal y culminaron con la publicación de anuncios para la 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 de l 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 expresamente designado por la contribuyente en su escrito de alegaciones frente al acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación de valores y a la propuesta de liquidación provisional.

Resultan de aplicación al caso los artículos 110.2 y 112.1 LGT, este último en su redacción actual, vigente a partir del 1 de junio de 2015 y en consecuencia ya aplicable a las notificaciones controvertidas, reza: “*Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios...*”. En consecuencia, de la interpretación conjunta del artículo 110.2 y 112.1 LGT resulta que las notificaciones debían practicarse en el domicilio fiscal de la interesada y, sólo si no fuera posible practicarlas en dicho domicilio o en otro adecuado a tal fin y en las circunstancias expresadas en el último de dichos preceptos, podría procederse al emplazamiento edictal del contribuyente a efectos de su notificación por comparecencia.

El lugar de práctica de las notificaciones es, como regla general, el domicilio fiscal, el cual se configura legalmente como el punto de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria, correspondiendo al contribuyente comunicar a aquélla los cambios en dicho domicilio; cambios que no producirán efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación (artículo 48.3 de la Ley General Tributaria).

En consecuencia, en la medida en que era conocido por la Administración el lugar que la interesada había señalado expresamente a efectos de notificaciones, no debió acudir a la vía excepcional de la publicación edictal sin antes intentar la regular notificación de los actos tributarios en dicha dirección, cuya averiguación no habría revestido mayores dificultades para la Administración, al constar en los propios documentos del expediente de gestión. En este sentido cabe citar la doctrina contenida en la Resolución de 25 de febrero de 2016, del Tribunal Económico-Administrativo Central, según la cual “*los actos administrativos derivados de los procedimientos iniciados de oficio, respecto de los cuales la Administración haya practicado dos intentos de notificación, debidamente acreditados, en el domicilio fiscal (un intento e n el caso de desconocido), de acuerdo con lo señalado en el artículo 112.1 de la LGT, habiendo resultado tales intentos infructuosos co n el resultado “dirección incorrecta”, pueden ser notificados mediante comparecencia al no ser posible la notificación personal por causas no imputables a la Administración, siempre y cuando la Administración no tenga constancia de ningún otro domicilio en el cual podría llevarse a efecto la notificación, en cuyo caso, habría que realizar otro intento en el mismo con el fin de cumplir los requisitos fijados por nuestra jurisprudencia antes de acudir a un medio subsidiario como es la notificación por comparecencia*”.

El resultado de este proceder poco diligente de la Administración tributaria es la ignorancia, por parte de la interesada, de la liquidación complementaria en cuestión, así como del subsiguiente procedimiento de recaudación ejecutiva derivado de la falta de pago en período voluntario, motivado a su vez por el desconocimiento de la deuda tributaria que se le había liquidado por la Administración.

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 ambos manifestación 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, a cuyas consideraciones nos remitimos ahora, 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.

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 se advierte en numerosas sentencias del Tribunal Supremo, como la 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”*.

Ahora bien, 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 3^a, de 29 de septiembre y 6 de octubre de 2011 y de 27 de noviembre de 2014, entre otras muchas.

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.

La indefensión, entendida 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 (arts. 63.1 LPAC y 48.1 LPACAP); sólo determinará su nulidad cuando sea especialmente grave, es decir, cuando lo que se produzca no sea una mera limitación de las posibilidades de defensa, sino la privación total y absoluta de las mismas, impidiendo la ulterior intervención revisora de la jurisdicción. Por ello, el Consejo de Estado niega que se produzca indefensión cuando el interesado pudo interponer las reclamaciones y recursos procedentes (Dictamen 2107/2010).

Por el contrario, cuando la notificación no llega a su destinatario de forma efectiva, por causas imputables a la Administración, de manera que aquél no puede reaccionar frente a las liquidaciones giradas, considera el Consejo de Estado que sí procede declarar la nulidad. Así, en Dictamen 2103/2010, manifiesta que “la AEAT se dirigió a una dirección incorrecta, que había dejado de tener la condición de domicilio fiscal del Sr. , tal y como éste había comunicado previamente a la Administración. Ello impidió que la notificación personal pudiera llegar a practicarse, siendo esta circunstancia imputable únicamente a la Administración, y priva de eficacia a la notificación edictal. En definitiva, se han producido graves deficiencias en las notificaciones practicadas que han dado lugar a una situación de indefensión real y efectiva, pues el Sr. se vio privado de la posibilidad de acudir a la vía del recurso contra la liquidación practicada. Adicionalmente, no hay que olvidar que ante el impago de la deuda tributaria, se inició la vía de apremio, de la que el interesado no tuvo conocimiento hasta que su entidad bancaria le comunicó el embargo. Por lo tanto, también en relación con los actos dictados en fase ejecutiva concurre análoga carencia”.

En el supuesto ahora sometido a consulta, según la documentación obrante en el expediente acreditativa de los intentos de notificación practicados y las propias manifestaciones de la interesada que lo corroboran, no le fue comunicada la liquidación complementaria que ponía fin al procedimiento de comprobación de valores, como tampoco la providencia de apremio que da inicio al procedimiento de recaudación ejecutiva. Al no tener conocimiento de los actos administrativos no pudo combatirlos ni realizar actuación alguna en defensa de sus derechos sino cuando ya se había culminado la vía ejecutiva.

Ha de destacarse que no sólo no se comunica al interesado la resolución que pone fin al procedimiento de gestión tributaria de comprobación de valores, sino que tampoco consta que se le notificara personalmente la providencia de apremio, teniendo conocimiento la interesada del procedimiento ejecutivo dirigido contra ella cuando ya se había dictado ésta y porque el propio contribuyente acude a las dependencias tributarias a recabar información. Como ya se indicó en este Dictamen al transcribir un fragmento de la STS, 3^a, de 12 de mayo de 2011, el Tribunal Constitucional otorga una especial relevancia a efectos de entender vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva por las actuaciones administrativas al hecho de no notificar al contribuyente el inicio del procedimiento de apremio, y ello aunque se hubiera podido impugnar la liquidación tributaria, lo que aquí ni siquiera pudo hacer la interesada al desconocerla. 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.

Es cierto que, tras conocer la existencia del procedimiento de apremio presentó el 7 de octubre de 2016 una solicitud de fraccionamiento de la deuda ante la situación de falta de liquidez que padecía y que le fue concedida, y que no interpuso recurso alguno frente a ella. Pero no es menos cierto que el tiempo transcurrido desde su dictado hubiera determinado su inadmisión, agravando su situación a la vista del importe de la deuda y de que la interesada sólo contaba con una retribución mensual de escasa cuantía (900 euros según su declaración).

En anteriores dictámenes este Órgano Consultivo ha indicado que, cuando el interesado tiene abiertas vías ordinarias de recurso o reclamación contra los actos de gestión tributaria, decide obviarlas y acudir a la vía extraordinaria de la revisión de oficio, no se produce la indefensión con las exigentes características de gravedad y carácter material que para la conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva impone la jurisprudencia. Así ocurre si el interesado conoce la existencia del procedimiento cuando todavía no se ha iniciado la vía de apremio ni se ha ejecutado el embargo de sus cuentas. Así, por ejemplo, en el Dictamen 123/2011.

Sin embargo, cuando como aquí ocurre, el interesado tiene conocimiento de todo lo actuado en contra de sus intereses habiendo iniciado ya el procedimiento de recaudación ejecutiva, cabiendo presumir que ante una providencia de embargo que no consta en el expediente, su defensa se ve muy limitada, al haber adquirido la condición de actos firmes por consentidos de los integrantes del mismo.

De lo expuesto se deduce que la interesada, aunque, de ser el caso, hubiera podido recurrir la diligencia de embargo en el plazo establecido para ello desde que tuvo conocimiento de la misma, tendría vedado por ese medio alegar la invalidez de los actos integrantes del procedimiento de comprobación de valores, singularmente la liquidación complementaria, y la posterior providencia de apremio, como de hecho apreció la Agencia Tributaria al desestimar el recurso presentado, por lo que ha de concluirse que la ausencia de notificación personal de tales actos le ha generado una indefensión susceptible de integrar la causa de nulidad expresamente invocada en su solicitud de revisión de oficio, la contemplada en el artículo 217.1, letra a), LGT, si bien que allí lo hacía a la prevista con la misma redacción en el artículo 67.1 a) LPAC.

Procede, en consecuencia, declarar la nulidad de la liquidación tributaria impugnada, así como de todo lo actuado en el procedimiento de recaudación.

3. Omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.

Es constante la doctrina, elaborada en interpretación del artículo 62.1, letra e) LPAC (y hoy 47.1, letra e, LPACAP), 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 o rigirario 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 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 la actora

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 la interesada, que centra su impugnación en la notificación de los actos integrantes del procedimiento, cuya ausencia o defectuosa práctica no son susceptibles de integrar por sí solos la causa de nulidad alegada, sin perjuicio de que cuando la inobservancia de los requisitos formales para practicar la notificación deriven en la indefensión material de los destinatarios de tales actos de comunicación, puedan integrar, como aquí ocurre, la causa de nulidad contemplada en el artículo 217.1, letra a) LGT.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA. - Se dictamina desfavorablemente la propuesta de resolución consultada por cuanto sí procede declarar la nulidad de los actos impugnados, con los efectos inherentes a ello, 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.

