



Dictamen nº **36/2021**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 21 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 27 de octubre de 2021 (COMINTER 313170 2021 10 27-00 04), sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instada por D.ª X contra los expedientes de gestión tributaria I01 130220 212 094017 y I01 130220 2012 094016 y expedientes sancionadores ISN 130220 2017 002043 y 130220 2016 002309 (exp. 2021_292), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 31 de diciembre de 2012 se presentan ante la Administración Tributaria dos declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, por un préstamo con garantía hipotecaria y apoderamiento y por una compraventa, en las que figura como prestataria y compradora, respectivamente, D.ª X, según escrituras públicas de 5 de diciembre de 2012.

En los referidos documentos notariales consta como domicilio de la interesada el de “Carretera Fuensanta nº -- CP 30.012 (Murcia)”, que se corresponde con el bien inmueble adquirido.

Si bien la propuesta de resolución afirma que en las declaraciones-liquidaciones, consta como domicilio de la declarante el de “C/ -- CP 30.100 (Murcia)”, lo cierto es que no se ha podido contrastar dicha información en la documentación remitida al Consejo Jurídico.

SEGUNDO.- Con fecha 22 de junio de 2015 se dictan sendos acuerdos de inicio de oficio de procedimiento de gestión tributaria de liquidación provisional complementaria, sin comprobación de valor declarado, ILT 130220 2015 006205 (constitución de hipoteca) e ILT 130220 2015 006206 (compraventa), que se intentan notificar por dos veces en la dirección de la Calle --, con resultado de “ausente”, y después en la dirección de la Carretera de la Fuensanta, con el resultado de “desconocida”.

Se publican sendos anuncios para notificación por comparecencia en el Boletín Oficial del Estado (BOE) correspondiente a los días 14 de septiembre (núm. 220) y 2 de noviembre de 2015 (núm. 262).

TERCERO.- El 18 de diciembre de 2015 se dicta acuerdo de liquidación provisional complementaria sin comprobación de valor declarado, ILT 130220 2015 006206, que se intenta notificar con resultado de ausente en la dirección de la Calle --. Ante lo infructuoso de los dos intentos de notificación practicados, se procede a publicar anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE núm. 65, de 7 de marzo de 2016.

CUARTO.- Con fecha 2 de marzo de 2016 se dicta acuerdo de liquidación provisional complementaria, sin

comprobación de valor declarado, ILT 130220 2015 006205, que se intenta notificar en una dirección de las Islas Baleares: "C/ --, Santa Ponsa, CP 07180, Calviá (Baleares)". Con el resultado de ausente en los dos intentos de notificación practicados.

Se procede a publicar anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE número 122, de 20 de mayo de 2016.

QUINTO.- Con fecha 15 de febrero de 2016 se dicta acuerdo de inicio de procedimiento sancionador ISN 130 220 2016 735. Se fundamenta en la posible comisión de una infracción tributaria puesta de manifiesto en el procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada ILT 130220 2015 006205, que constata la incorrecta aplicación del beneficio fiscal asociado a que el objeto de la compraventa gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales lo constituya la adquisición de una vivienda habitual (tipo impositivo del 3%) pues no ha quedado acreditado que el inmueble adquirido constituya la vivienda habitual de la adquirente, en cuyo caso el tipo impositivo asciende al 7 %.

Tras dos intentos de notificación con resultado de ausente en la dirección de la C/ --, se publica anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE número 65, de 16 de marzo de 2016.

Del mismo modo, el 15 de julio de 2016 se dicta acuerdo de imposición de sanción por infracción leve. Al importe de la sanción se le aplican de oficio sendas reducciones por conformidad (30%) y por pago sin recurso (25%). Tras dos intentos de notificación con resultado de "ausente" en la C/ --, se procede a la publicación de anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE número 216, de 7 de septiembre de 2016.

SEXTO.- Con fecha 11 de abril de 2016 se dicta acuerdo de inicio de procedimiento sancionador ISN 130 220 2016 002309. Se fundamenta en la posible comisión de una infracción tributaria puesta de manifiesto en el procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada ILT 130220 2015 006205, que constata la incorrecta aplicación del beneficio fiscal asociado a que la constitución de la hipoteca gravada por el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados tenga por objeto la adquisición de la vivienda habitual (tipo impositivo del 0,1%), pues no ha quedado acreditado que el inmueble adquirido constituya la vivienda habitual de la adquirente, en cuyo caso el tipo impositivo asciende al 1,2%.

Tras dos intentos de notificación con resultado de ausente en la dirección de la C/ --, se publica anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE número 120, de fecha 20 de mayo de 2016.

El 28 de septiembre de 2016, se dicta acuerdo sancionador por infracción tributaria leve. Al importe de la sanción se le aplican de oficio sendas reducciones por conformidad (30%) y por pago sin recurso (25%).

Tras dos intentos de notificación con resultado de "ausente" en la C/ --, se procede a la publicación de anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE núm. 295, de 7 de diciembre de 2016.

SÉPTIMO.- Con fecha 29 de junio de 2017 el órgano sancionador dicta acuerdo de exigencia de reducción practicada en sanción tributaria ISN 130220 2016 735, al no haber satisfecho el pago de la sanción en período voluntario. Esta resolución es notificada sin incidencias el 11 de julio de 2017 en el domicilio de la C/ --.

El 18 de julio de 2017, se dicta acuerdo de exigencia de reducción practicada en sanción tributaria ISN 130220 2016 002309, que se intenta notificar por dos veces en la dirección de la C/ --, con resultado de "ausente" y "desconocido".

Tras un segundo envío de la notificación a la dirección de la Carretera de la Fuensanta, con idéntico resultado de "ausente" y "desconocida", se procede a publicar anuncio para notificación por comparecencia en el BOE. No consta entre la documentación remitida a este Consejo Jurídico la copia del anuncio publicado. No obstante, según la propuesta de resolución el acto objeto de notificación se consideró notificado el 5 de octubre de 2017.

OCTAVO.- Ante el impago en período voluntario de las liquidaciones complementarias y sanciones tributarias impuestas se expiden las correspondientes providencias de apremio, con el siguiente detalle:

- Providencia de Apremio 881101138592 (ILT 130220 2015 6205), que se intenta notificar de forma infructuosa en la dirección de la C/ --, el 2 de febrero de 2017 (dirección incorrecta). Los días 27 y 28 de febrero se intenta

notificar de nuevo en la misma dirección con resultado de "ausente" y "desconocido". Se publica anuncio para notificación por comparecencia en el BOE núm. 107, de 5 de mayo de 2017.

- Providencia de Apremio 881101116856 (ILT 1302202015 6206), notificada el 26 de septiembre de 2017 en la sede de la Agencia Tributaria.
- Por impago de la sanción ISN 130220 2016 2309, el órgano de recaudación emite la Providencia de Apremio 881101185711. Intentada la notificación en C/ --, se publica anuncio para notificación por comparecencia en BOE número 193, de 14 de agosto.

Cabe señalar que la propuesta de resolución y los informes sucesivos consideran que esta providencia se notificó en persona en el domicilio señalado. Sin embargo, de la documentación obrante en el expediente, se desprende que los dos intentos de notificación domiciliaria, habidos el 1 y el 2 de agosto de 2017 fueron infructuosos (con resultado de "ausente" y "desconocido").

- Por impago de la sanción ISN 130220 2016 735 se emite la Providencia de Apremio 881101162286, que tras intentarse la notificación de forma infructuosa en el domicilio de la C/ --, se procede a publicar anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE núm. 223, de 15 de septiembre de 2017.
- Con fecha 7 de febrero de 2018 se emite, por impago de la liquidación ISN 130220 2017 2731, la Providencia de Apremio 881101266796, notificada en fecha 29 de octubre de 2018, mediante entrega a la interesada en la sede de la Agencia Tributaria.

NOVENO.- Con fechas 14 de julio y 15 de diciembre de 2017, y 14 de septiembre de 2018 se dictan diligencias de embargo de sueldos, salarios y pensiones.

El 16 de marzo de 2018 se dicta diligencia de embargo de devoluciones tributarias.

Con fechas 7 de noviembre de 2017, 8 de diciembre de 2017, 29 de junio de 2018, 24 de agosto de 2018 y 27 de octubre de 2018 se dictan diligencias de embargo de cuentas bancarias.

Las notificaciones de todas estas diligencias de embargo se intentan realizar, de forma infructuosa, en el domicilio fiscal de la contribuyente, sito en C/ -- por lo que se procede a la publicación en el BOE de los correspondientes anuncios para notificación por comparecencia.

DÉCIMO.- Con fecha 14 de diciembre de 2017, D.^a X presenta solicitud de "*procedimiento especial de revisión por nulidad de actuaciones del procedimiento sancionador y sus correspondientes liquidaciones y recargos*", por falta de notificación efectiva.

Alega la actora que en julio de 2017 se le notifica en su domicilio de Palma de Mallorca que existe una orden de embargo dictada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, sin que previamente se le haya notificado la existencia de deuda tributaria alguna.

Señala que el 15 de septiembre de 2015 cambió de domicilio por motivos laborales, pues la empresa la destinó a Mallorca. Con ocasión de dicho desplazamiento se empadronó en la referida isla, por lo que la Comunidad Autónoma de Murcia podía conocer cuál era su nuevo domicilio, aun cuando no efectuara una declaración formal de cambio de domicilio.

Manifiesta, asimismo, que ha podido conocer con posterioridad que la sanción impuesta se refiere a haber disfrutado unas reducciones fiscales por comprar un inmueble para domicilio habitual en la Región de Murcia, y que se habría producido el cambio de domicilio "*antes de la fecha mínima que dicho cambio se podía realizar, esto es, antes de diciembre de 2015*". Considera, en consecuencia, que si se le sanciona por ese cambio de domicilio es porque la Administración tributaria conoce que el domicilio anterior ya no es el suyo, a pesar de lo cual sigue dirigiendo allí las notificaciones correspondientes a los procedimientos tributarios, las cuales no serán efectivas dado que ya no reside en el mismo, como ya sabía la Administración. Ésta, además, podía conocer sin esfuerzo su nuevo domicilio, ya que se empadronó en Mallorca, dato que resultaba accesible a la Administración tributaria regional mediante la consulta de las bases de datos estatales.

Considera, en consecuencia, que en la medida en que no se intentó realizar las notificaciones en el nuevo domicilio de la interesada, que era conocido por la Administración, las notificaciones dirigidas al domicilio anterior devendrían nulas por vulneración de lo establecido en los artículos 109 y 110.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y artículo 40.4 (sic, en realidad, 41.4) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP). Entiende concurrente la causa de nulidad contemplada en el artículo 217.1, letra e) LGT, al considerar que se habría vulnerado el procedimiento establecido, que obligaba a la Administración a notificar en el domicilio fiscal del contribuyente.

En cuanto al alcance de la nulidad instada, se precisa por la actora que:

“...dado que lo que se está impugnando es una notificación nula por no seguir el procedimiento, el resultado en caso de una resolución satisfactoria será retrotraer las actuaciones hasta el momento de pago en periodo voluntario. Habida cuenta que, aún sin dolo, entendemos que incumplimos la obligación de residencia estipulada, no se impugna la base imponible de la diferencia de la reducción así como las sanciones impuestas. Por ello solicitamos la unificación de las mismas en una sola deuda tributaria y su fraccionamiento (...) Dado que lo que se pretende con la presente reclamación es la supresión de los recargos e intereses de la vía de apremio, al no haber recibido notificación en vía voluntaria, solicito que las reducciones y bonificaciones tampoco sean eliminadas tal y como establece el artículo 212 LGT”.

UNDÉCIMO.- Con fecha 9 de mayo de 2019, se requiere a la recurrente para que clarifique los actos concretos que se impugnan, así como su pretensión de nulidad de pleno derecho respecto de ellos.

La interesada presenta escrito en fecha 30 de mayo de 2019 manifestando, esencialmente, que en el “recurso” presentado venían especificados los expedientes impugnados: “Expedientes de gestión I01 130220 2012 094017 (corresponde a la liquidación ILT 130220 2015 006206); I01 130220 2012 094016 (corresponde a la liquidación ILT 130220 2015 006205) y expedientes sancionadores ISN 130220 2017 002043; ISN 130220 2016 002309”.

Manifiesta, asimismo que, “*no se le ha practicado ninguna notificación ni ha tenido conocimiento de los mismos hasta que no se ha generado las órdenes de embargo así como que no se le ha notificado ninguna resolución por la que se acuerde el embargo que pueda identificar para poder recurrir*”.

DUODÉCIMO.- Conferido el 17 de diciembre de 2019 el preceptivo trámite de audiencia a la interesada, no consta que hiciera uso del mismo, presentando alegaciones o justificaciones adicionales.

DECIMOTERCERO.- El 13 de febrero de 2020 la Agencia Tributaria de la Región de Murcia formula propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud de revisión por nulidad de pleno derecho, al considerar que no concurre la causa de nulidad invocada por la actora (art. 217.1, letra e, LGT) como tampoco la prevista en la letra a) del mismo precepto (actos que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional), que la instrucción considera implícitamente esgrimida en la solicitud.

Y ello porque considera que no ha llegado a producirse indefensión de la contribuyente, ajustándose las notificaciones realizadas a lo establecido en el ordenamiento tributario.

DECIMOCUARTO.- El 16 de febrero de 2021 el Servicio Jurídico de la Consejería de Presidencia y Hacienda evaca informe favorable a la desestimación de la solicitud de revisión, sobre argumentos muy similares, cuando no idénticos, a los contenidos en la propuesta de resolución.

DECIMOQUINTO.- Con fecha 29 de septiembre de 2021, la Dirección de los Servicios Jurídicos emite informe 28/2021, por el que hace suyas las consideraciones contenidas en el informe del Servicio Jurídico de la Consejería de Presidencia y Hacienda, reproduciéndolo de forma literal y sin añadir observación alguna.

En tal estado de tramitación y una vez incorporados los preceptivos extracto de secretaría e índice de documentos, se remite el expediente al Consejo Jurídico en solicitud de dictamen mediante comunicación interior del pasado 27 de octubre de 2021.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

De conformidad con el artículo 12.6 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en relación con el 217.4, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), el presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, al versar sobre la revisión de oficio de actos administrativos en materia tributaria, cuya declaración de nulidad se pretende.

SEGUNDA.- Legitimación y procedimiento.

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

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

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

En efecto, el artículo 33.2 de la citada Ley 7/2004, prevé que la revisión de oficio en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de ésta.

Según el artículo 217.5 LGT *“en el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda”*. Por equivalencia con el Ministro de Hacienda, es al Consejero de Hacienda a quien corresponde tal atribución tratándose de tributos cedidos en el ámbito de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en virtud del régimen de equivalencias de los órganos de la Administración Tributaria establecido en la Disposición Adicional Primera del Decreto 32/2006, de 21 de abril, por el que se establece la estructura orgánica de la entonces Consejería de Economía y Hacienda.

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

II. Puede afirmarse que se han cumplido los trámites fundamentales que integran este tipo de procedimientos, constando la audiencia a la interesada, la propuesta de resolución formulada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos. No obstante, cabe señalar que a la fecha de recepción de la consulta en este Consejo Jurídico ya había sido rebasado ampliamente el plazo máximo para resolver y notificar la resolución, que, tratándose de una revisión iniciada a instancia de parte, será de un año desde la presentación de la solicitud por el interesado, según dispone el artículo 217.6 LGT. Esta circunstancia no obsta la resolución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

TERCERA.- Los actos objeto de impugnación.

La interesada solicita la declaración de nulidad de los actos integrantes de los procedimientos de gestión tributaria que derivaron en las liquidaciones complementarias ILT 130220 2015 006205 e ILT 130220 2015 006206, y de los expedientes sancionadores ISN 130220 2017 002043 e ISN 130 220 2016 002309, así como de todo lo actuado con posterioridad, en particular, los actos integrantes de los procedimientos de recaudación ejecutiva iniciados ante la falta de pago en período voluntario de las deudas tributarias, dado que dichos actos no le fueron

debidamente notificados en su domicilio de las Islas Baleares, aun cuando la Administración tributaria podía y debía conocerlo, aun sin declaración formal de cambio de domicilio. Como consecuencia, no tuvo conocimiento de su dictado ni de las sucesivas actuaciones tributarias, impidiéndole reaccionar frente a aquellos.

Atendida la enumeración de procedimientos tributarios que son objeto de impugnación, ha de advertirse que la interesada no dirige su acción contra el procedimiento sancionador ISN 130220 2016 735, que finaliza con imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria puesta de manifiesto en el procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada ILT 130220 2015 006205.

La interesada no se dirige contra los actos integrantes de este procedimiento sancionador, sino contra los dictados en el ISN 130220 2017 002043, en el que únicamente se dicta acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la sanción tributaria impuesta en el procedimiento ISN 130220 2016 735. El principio de congruencia impone dejar fuera del análisis del procedimiento revisorio lo actuado en el referido procedimiento sancionador, salvo en aquello que pudiera resultar relevante en orden a la apreciación de causa de nulidad en el procedimiento expresamente impugnado.

Y es que, aun cuando la interesada manifiesta desconocer todas las actuaciones tributarias practicadas contra ella, lo cierto es que cuando se le confiere el trámite de audiencia, se le efectúa una síntesis de los procedimientos de gestión tributaria y sancionadores incoados que le afectan, con indicación de los hitos principales de cada uno de ellos. En esa relación de procedimientos se incluye el ISN 130 220 2016 735, sin que la interesada amplíe su solicitud inicial de declaración de nulidad a lo actuado en el mismo.

CUARTA.- Las causas de nulidad invocadas, tanto de forma expresa como implícita.

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 se concreta en lo establecido en el artículo 217.1, letra 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:

e) Que *hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados*.

Asimismo, y como razonan los órganos preinformantes, de las alegaciones actoras también puede deducirse una alusión, siquiera implícita, a la causa de nulidad establecida en la letra a) del indicado precepto, es decir, que se trate de actos que lesionen los derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional, y cuya invocación conjunta con la expresamente esgrimida por la interesada es frecuente, dadas las interferencias y conexiones que existen entre ambas, como luego se razonará.

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

Es constante la doctrina, elaborada en interpretación del 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 (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 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).

III. Actos que lesionen los derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional (art. 217.1, letra 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, 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 STS, Sala 3ª, 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”.

QUINTA.- De las notificaciones intentadas y practicadas en el expediente y su configuración como causa de nulidad.

Procede ahora y en aplicación de lo expuesto, determinar si efectivamente existieron irregularidades en las notificaciones efectuadas y, para el supuesto de que así fuese, si las mismas tienen entidad suficiente para declarar su nulidad por alguna de las dos causas que pudieran concurrir.

I. De conformidad con el artículo 110.2 LGT, en los procedimientos iniciados de oficio (lo son los de gestión tributaria a que se refiere este Dictamen, los sancionadores 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.

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).

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 de la 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).

Ahora bien, si las notificaciones dirigidas al domicilio fiscal del contribuyente no resultan efectivas, en la medida en que sea conocido por la Administración otro domicilio al que poder dirigir los envíos (ya sea porque el interesado lo haya señalado expresamente en alguna actuación integrante del procedimiento o en otras declaraciones tributarias realizadas ante la misma Administración, o porque conste en alguno de los documentos integrantes del expediente o en oficinas o registros públicos de fácil acceso para la Administración actuante) no debe acudir a la vía excepcional de la publicación edictal sin antes intentar la regular notificación de los actos tributarios en dicho domicilio, cuya averiguación no revestirá mayores dificultades para la Administración.

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 en el caso de desconocido), de acuerdo con lo señalado en el artículo 112.1 de la LGT, habiendo resultado tales intentos infructuosos con 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".

II. Para determinar si las notificaciones efectuadas en cada uno de los procedimientos impugnados se ajustaron a lo exigido por el ordenamiento se consideran a continuación de forma individualizada las realizadas en cada uno de ellos.

1) ILT 130220 2015 006205 (expediente de gestión tributaria 101130220 2012 094016).

a) El 22 de junio de 2015 se dicta acuerdo de inicio de oficio del procedimiento, que se intenta notificar por dos veces en la dirección de la Calle --, con resultado de "ausente", y después en la dirección de la Carretera de la Fuensanta, con el resultado de "desconocida".

Se publica anuncio para notificación por comparecencia en el Boletín Oficial del Estado.

Según se desprende del expediente, la dirección de la Calle -- constituía el domicilio fiscal de la interesada a la fecha de dictado del acto que se le intenta notificar allí (lo será hasta que se modifica con efectos de 21 de junio de 2016, pasando a ser el de la C/ --). No obstante, ante lo infructuoso de dicho intento se dirige la notificación a la Carretera de la Fuensanta, dirección que consta en las escrituras de compraventa y constitución de hipoteca como domicilio de la interesada.

Nada hay que objetar a la actuación administrativa que, ante los infructuosos intentos de notificación personal de la interesada en lugares hábiles para ello y que obran en el expediente, acude a la notificación edictal.

b) El 2 de marzo de 2016 se dicta acuerdo de liquidación provisional complementaria, que se intenta notificar por dos veces en C/ --, con resultado de "ausente". Los dos intentos se realizan el 20 y el 21 de abril de 2016. A esa fecha esta dirección todavía no constaba como domicilio fiscal de la interesada, si bien de sus alegaciones se desprende que constituía su residencia desde el 15 de septiembre de 2015, y de hecho, es la dirección a la que ella insiste en que debían enviarse las notificaciones y que la Administración tributaria había de conocer dado que se había empadronado allí (se desconoce la fecha exacta en que se produjo tal inscripción en el Padrón).

De modo que, si bien formalmente la Administración debería haber intentado la notificación de este acto bien en el domicilio fiscal de la interesada a aquella fecha (C/ --) bien en el otro domicilio que constaba en el expediente por ser la dirección del inmueble adquirido como residencia habitual (Carretera de la Fuensanta), de las alegaciones actoras se desprende que tales intentos habrían sido inútiles, pues en abril de 2016 ya residía en Baleares.

c) Ante el impago en período voluntario de la liquidación ILT 130220 2015 6205, se emite Providencia de Apremio 881101138592, cuya notificación se intenta a través de la AEAT, en C/ --, el día 2 de febrero de 2017, con resultado de "dirección incorrecta". Los días 27 y 28 de febrero se vuelve a intentar la notificación en el mismo domicilio, con resultado de "ausente" y "desconocido". Finalmente, el 5 de mayo de 2017 se publica anuncio de citación para comparecencia en el BOE.

La providencia de apremio se dirige al domicilio fiscal de la interesada, cuya dirección postal es, además, aquella que afirma ser su residencia en las Islas Baleares y a la que en su solicitud de revisión de oficio señala que debían haber sido remitidas todas las notificaciones. Nada cabe reprochar a la Administración en la notificación de esta providencia, salvo no haber intentado la notificación en otros domicilios obrantes en el expediente como el de la Carretera de la Fuensanta, si bien de las propias alegaciones de la interesada se desprende que tal intento habría resultado inútil.

2) ILT 130220 2015 006206 (expediente de gestión tributaria 101130220 2012 094017).

a) El 22 de junio de 2015 se dicta acuerdo de inicio de oficio del procedimiento, que se intenta notificar por dos veces en la dirección de la Calle --, con resultado de "ausente", y después en la dirección de la Carretera de la Fuensanta, con el resultado de "desconocida".

Se publica anuncio para notificación por comparecencia en el Boletín Oficial del Estado.

Como ya se ha señalado *supra*, la dirección de la Calle -- constituía el domicilio fiscal de la interesada a la fecha de dictado del acto que se le intenta notificar allí (lo será hasta que se modifica con efectos de 21 de junio de 2016, pasando a ser el de la C/--). No obstante, ante lo infructuoso de dicho intento se dirige la notificación a la Carretera de la Fuensanta, dirección que consta en las escrituras de compraventa y constitución de hipoteca como domicilio de la interesada.

Nada hay que objetar a la actuación administrativa que, ante los infructuosos intentos de notificación personal de la interesada en lugares hábiles para ello y que obran en el expediente, acude a la notificación edictal.

b) El 18 de diciembre de 2015 se dicta acuerdo de liquidación provisional complementaria, que se intenta notificar por dos veces en C/ --, con resultado de "ausente". Ante lo infructuoso de estos intentos, se publica anuncio en el BOE emplazando a la interesada para la notificación por comparecencia.

Ya hemos señalado que a la fecha de dictado de la resolución la dirección de la C/ -- era el domicilio fiscal de la interesada. No consta, sin embargo, que la Administración intentara notificar en la dirección que obraba en las escrituras de compraventa y constitución de hipoteca, aun cuando su conocimiento no exigía un gran esfuerzo de indagación, antes de acudir a la publicación de anuncios para la notificación por comparecencia.

En cualquier caso, lo que alega la interesada es que la Administración debió dirigir la notificación no a esa otra dirección -lo que habría resultado ineficaz pues la contribuyente ya no residía allí desde el 15 de septiembre anterior-, sino a su nuevo domicilio en la C/ --, que la Agencia Tributaria de la Región de Murcia ya podía conocer a través de la consulta de las bases de datos de empadronamiento.

Sin embargo, tal y como declara la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3^a, de 9 de octubre de 2001 (recurso 4489/2000), dictada en recurso de casación en interés de Ley *"el cambio de domicilio declarado a efectos administrativos (sea el padrón de habitantes u otro registro administrativo) no sustituye la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio fiscal"*. Se sustenta tal doctrina legal en la obligación que impone hoy el artículo 48 de la Ley General Tributaria al sujeto pasivo de declarar su domicilio fiscal, de modo que de no comunicar el cambio de domicilio, éste no produce efectos frente a la Administración. Hecho éste que no impide que la Administración rectifique el domicilio tributario de los contribuyentes mediante la comprobación pertinente, aunque, en principio, no tiene obligación de hacerlo, ya que esa carga recae sobre el obligado tributario.

Es más, señala la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3^a, de 28 de mayo de 2001 (recurso 1962/1996) que:

"la notificación edictal está atemperada a derecho, al no haberse podido realizar la personal en el domicilio que en el expediente de autos figuraba para la Administración, con independencia de que en otros expedientes relacionados con la misma interesada figurase otro domicilio, pues a efectos tributarios el sujeto pasivo venía obligado a comunicar mediante declaración expresa el cambio de domicilio ("ex" artículo 45.2 de la Ley General Tributaria), lo que supone que, hasta que tal declaración expresa no se produce, el domicilio registrado válido será el que hasta entonces, a efectos tributarios, figurase para el Ayuntamiento exaccionante".

Además, tal y como expresa el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 133/1986, de 29 de octubre, y 188/1987, de 27 de noviembre, cuando el destinatario no es hallado en el lugar por él designado, la Administración no tiene obligación de llevar a cabo *"largas, arduas y complejas indagaciones ajenas a su función"*.

Ahora bien, si el cambio de domicilio se deduce de otra declaración- liquidación o autoliquidación tributaria presentada con motivo de otro tributo concreto ante la misma Administración tributaria actuante, a él habrá de estar la Administración, pues el cambio de domicilio fiscal a que hace referencia el artículo 48.3 de la Ley General Tributaria tanto puede hacerse a través de una declaración específica y singularizada al efecto como a través de la indicación del nuevo domicilio recogida en una declaración-liquidación o autoliquidación realizada con motivo del otro tributo del que debe tener conocimiento la propia Administración en el desarrollo de su actividad de gestión tributaria, tal y como razona la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 9 de octubre de 2001.

Por otra parte, la doctrina jurisprudencial expuesta acerca de la obligación del contribuyente de declarar los cambios de domicilio fiscal y los efectos de su omisión, ha de ser matizada desde el momento en que hemos señalado cómo se admite en la jurisprudencia una extensión a los procedimientos de gestión tributaria de las

garantías propias de los procedimientos sancionadores, en particular, respecto a las condiciones en las que la Administración tributaria puede acudir a la notificación edictal.

A tal efecto, señala la jurisprudencia que el recurso a la vía edictal o por anuncios es excepcional y extraordinario, y sólo es admisible cuando se agoten los medios a disposición de la Administración para practicar la notificación personal, de modo que quepa asegurar que ésta resulta imposible. En consecuencia, "el requisito primero e insoslayable para que la Administración pueda utilizar medio tan excepcional, es haberse atenido en su proceder a las exigencias legales que procuran la validez y eficacia de las notificaciones personales" (por todas, STS, de 22 de noviembre de 2012),

En efecto, como se argumenta en la STS 4935/2012, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 28 de junio: "En otros términos, «y 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.

(...)

En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», de «último remedio» -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2], ha señalado que tal procedimiento «sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación» (STC 65/1999, cit., FJ 2); que el órgano judicial «ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación» (SSTC 163/2007, cit., FJ 2; 231/2007, cit., FJ 2; en términos similares, SSTC 2/2008, cit., FJ 2; 128/2008, cit., FJ 2; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2; 223/2007, cit., FJ 2; y 231/2007, cit., FJ 2). En fin, recogiendo implícita o explícitamente esta doctrina, en la misma dirección se ha pronunciado esta Sala en Sentencias de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FD Tercero; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FD 3; de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero; de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núms. 4689/2006 y 4883/2006), FD Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto.

(...)

Pero también hemos puesto énfasis en el hecho de que la buena fe no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta 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), especialmente cuando se trata de la notificación de sanciones administrativas (SSTC 54/2003, de 24 de marzo, FFJJ 2 a 4; 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 4; 157/2007, de 2 de julio, FJ 4; 226/2007, de 22 de octubre, FJ 4; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 3; 128/2008, de 27 de octubre, FFJJ 2 y 3; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 3).

(...)

...aunque el obligado tributario no hubiese comunicado a la Administración el cambio de domicilio, y ésta, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos (o, incluso, en las propias bases de datos de la Administración actuante). En esta línea, el Tribunal Constitucional ha afirmado que «cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio o de cualquier otro dato que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos» (entre muchas otras, STC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; en el mismo sentido, SSSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 5; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 2). De igual forma, el Tribunal Supremo ha incidido en la jurisprudencia más reciente en la idea de que «el carácter residual de la notificación edictal al que ya hemos aludido requiere que, antes de acudir a ella, se agoten las otras modalidades que aseguran en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación, así como que no conste el domicilio del interesado o se ignore su paradero» [Sentencias de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FFDD Segundo y Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto] » (FD Cuarto y Quinto)».

Del mismo modo, si el sujeto pasivo manifiesta expresamente su voluntad de ser notificado en un determinado domicilio (Dictamen del Consejo Jurídico 256/2021) o es posible hallar en el propio expediente tributario otros domicilios hábiles a los que dirigir las notificaciones, procede intentar la notificación en ellos antes de acudir a la vía edictal, como hemos señalado de forma reiterada en anteriores dictámenes de este Consejo Jurídico (por todos, el 283/2021).

A la luz de esta doctrina, y sin perjuicio de que la interoperabilidad que la administración electrónica permite entre los registros pertenecientes a distintos entes territoriales podría facilitar el conocimiento por la Administración tributaria de los datos de residencia de las personas físicas mediante la consulta al Padrón de habitantes, lo cierto es que no se ha informado por la actora la fecha en la que se empadronó en el municipio de Calviá (Mallorca), por lo que se desconoce si a la fecha en la que se intentó la notificación de la liquidación tributaria aquélla constaba ya como residente de la localidad isleña.

De igual modo, alega la actora que la Agencia Tributaria de la Región de Murcia ya conocía su cambio de residencia, pues fue dicha circunstancia la que motivó la incoación de los procedimientos de gestión tributaria de liquidación provisional complementaria, sin comprobación de valor declarado, al haberse beneficiado la contribuyente de tipos impositivos reducidos asociados a la vivienda habitual en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y conocer la Administración tributaria que el inmueble adquirido había dejado de constituir su residencia habitual antes del transcurso del plazo establecido en la normativa del impuesto para poder acogerse a las indicadas reducciones.

Sin embargo, la fundamentación de la liquidación complementaria practicada se basa en que “examinado el expediente no queda acreditado que reúne los requisitos del artº 5.6. a) del Decreto Legislativo 1/2010 de 5 de noviembre de la CARM, de que el inmueble adquirido tenga la condición de vivienda habitual” y que el procedimiento consiste en “la comprobación previa y formal de la misma [de la declaración tributaria], en base exclusivamente a los datos declarados por el sujeto pasivo”. Es decir, la Administración no incoa los procedimientos porque haya tenido conocimiento de que la vivienda adquirida haya dejado de constituir la residencia habitual de la Sra. X, sino porque no le consta que tenga dicha condición, “conforme a los documentos obrantes en el expediente y a las declaraciones efectuadas por la propia actora”, aun cuando en la escritura de constitución de hipoteca que constituye el hecho imponible del impuesto sí se efectúan las declaraciones pertinentes para la aplicación del tipo reducido por adquisición de vivienda habitual.

Cabe concluir que no obra en el expediente información suficiente para conocer cuál fue el hecho determinante del inicio del procedimiento de comprobación limitada, pues de acuerdo con las propias manifestaciones de la interesada ella no comunicó a la Administración su traslado laboral a Baleares ni consta cómo pudo la Administración tributaria saber de dicho traslado. De ahí que no pueda alcanzarse la conclusión de que la Administración tributaria conocía ya, a la fecha en la que se intentó la notificación de la liquidación, el nuevo domicilio de la interesada.

c) Ante el impago de la deuda tributaria liquidada, se emite Providencia de Apremio 881101116856, notificada con

entrega en las dependencias de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia en fecha 26 de septiembre de 2017 al Letrado de la interesada.

La notificación de la providencia de apremio determina que, aun cuando se hubiera advertido que la notificación edictal de la liquidación tributaria no estuviera justificada, ello no generaría indefensión material en la actora, conforme a la doctrina expresada en anteriores dictámenes de este Consejo Jurídico como el 244/2017.

En efecto, señalábamos en aquel Dictamen que *“si bien no se comunican a los contribuyentes los actos de gestión tributaria tendentes a la liquidación, sí se les notifica personalmente la providencia de apremio. (...) al ser notificados los interesados de la providencia de apremio, podrían haberla combatido por las vías ordinarias -cabe recordar al efecto que entre las causas tasadas que el artículo 167.3, letra c) LGT establece para poder impugnar en vía administrativa la providencia de apremio figura la falta de notificación reglamentaria de la liquidación-, de modo que el irregular proceder de la Administración en la práctica de las notificaciones a los interesados no les habría situado en la situación de grave indefensión material que permite entender concurrente la causa de nulidad invocada, por lo que cabría rechazar la solicitud de revisión de oficio. De hecho, así lo consideramos en nuestro Dictamen 123/2011”*.

Y es que, en el supuesto ahora sometido a consulta, tras conocer la interesada la existencia de un procedimiento tributario dirigido contra ella, dejó de actuar los mecanismos ordinarios de defensa que el ordenamiento le ofrecía frente a la irregular actuación administrativa, optando por acudir a la vía extraordinaria de la revisión de oficio, cual si fuera un medio subsidiario de aquellos, lo que impide apreciar la existencia de la grave indefensión material alegada, como efectiva y absoluta privación por la propia actuación administrativa de las posibilidades de defensa de los particulares frente a la Administración, y excluyendo, en consecuencia, la concurrencia de una eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en su faceta del derecho a la defensa.

3) ISN 130220 2016 002309

a) Con fecha 11 de abril de 2016 se dicta acuerdo de inicio de procedimiento sancionador. Tras dos intentos de notificación los días 26 y 27 de abril, con resultado común de “ausente” y “no retirado en lista”, en la dirección de la C/ --, se publica anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE.

Los dos intentos se realizan el 26 y el 27 de abril de 2016. A esa fecha esta dirección todavía no constaba como domicilio fiscal de la interesada (el cambio se produce el 21 de junio de ese mismo año), si bien de sus alegaciones se desprende que constituía su residencia desde el 15 de septiembre de 2015, y de hecho, es la dirección a la que ella insiste en que debían enviarse las notificaciones y que la Administración tributaria había de conocer dado que se había empadronado allí (aunque ya se advirtió *supra* que se desconoce la fecha exacta en que se produjo tal inscripción en el Padrón).

De modo que, aun cuando antes de acudir a la notificación edictal la Administración debería haber intentado la notificación de este acto bien en el domicilio fiscal de la interesada a aquella fecha (C/ --) bien en el otro domicilio que constaba en el expediente por ser la dirección del inmueble adquirido como residencia habitual (Carretera de la Fuensanta), de las alegaciones actoras se desprende que tales intentos habrían sido inútiles, pues en abril de 2016 ya residía en Baleares.

b) El 28 de septiembre de 2016, se dicta acuerdo sancionador. Tras dos intentos de notificación (28 de octubre y 4 de noviembre de 2016) con resultado de “ausente” y “no retirado en lista”, en la C/ --, se procede a la publicación de anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE núm. 295, de 7 de diciembre de 2016.

La notificación se intenta en la dirección en la que, según la interesada, debían realizarse todas las notificaciones por constituir su domicilio, por lo que la falta de notificación no puede ser imputada a la Administración. Antes al contrario, tras los dos intentos de notificación se dejó aviso en el buzón, sin que por la interesada se mostrara diligencia alguna en ser notificada, pues no acudió a la oficina de correos a retirar el envío postal (“no retirado en lista”). Procede recordar que *“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]”* (STS de 5 de mayo de 2011). De modo que 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, circunstancia ésta que concurre en el supuesto sometido a consulta, dada la actitud

pasiva y poco diligente de la interesada en orden a recibir las comunicaciones dirigidas por la Administración, que excluiría la existencia de indefensión generadora de nulidad.

c) Dada la falta de pago de la sanción impuesta, el órgano de recaudación emite la Providencia de Apremio 881101185711, que se intenta notificar en el domicilio de la C/ -- los días 1 y 2 de agosto de 2017, con resultado de "ausente" y "desconocido". Se publica anuncio para notificación por comparecencia en BOE núm. 193, de 14 de agosto de 2017

Una vez más la notificación de la providencia de apremio se dirige al domicilio fiscal de la interesada, cuya dirección postal coincide, además, con aquélla que afirma ser su residencia en las Islas Baleares y a la que en su solicitud de revisión de oficio señala que debían haber sido remitidas todas las notificaciones. En consecuencia, de haber intentado la notificación en otros domicilios obrantes en el expediente como el de la Carretera de la Fuensanta, habría resultado inútil.

4) ISN 130220 2017 002043 (procedimiento de exigencia de reducción por conformidad con el importe de la sanción impuesta en el ISN 130220 2016 735).

Con fecha 29 de junio de 2017 el órgano sancionador dicta acuerdo de exigencia de reducción practicada en sanción tributaria ISN 130220 2016 735, al no haber satisfecho el pago de la sanción en período voluntario. Esta resolución es notificada sin incidencias el 11 de julio de 2017 en el domicilio de la C/ --, haciéndose cargo de ella el marido de la interesada.

Corolario de lo expuesto es que no se aprecia causa de nulidad alguna en los actos impugnados, por lo que procede desestimar la solicitud de revisión efectuada por la Sra. X.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución en tanto que no aprecia la concurrencia de la causa de nulidad invocada por la interesada y desestima en consecuencia la solicitud de revisión de oficio de los actos tributarios impugnados.

No obstante, V.E. resolverá.