



Consejo Jurídico de la Región de Murcia

Dictamen nº 199/2022

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 1 de septiembre 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 13 de abril de 2022 (COMINTER 110237 2022 04 12-10 30), sobre revisión de actos nulos de pleno derecho instada por D. X, en representación de -- contra la liquidación nºILT 13022020050203691 correspondiente al expte de gestión tributaria nºI011302202003021205 (exp. 2022_130), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.-Con fecha 21 de febrero de 2003 se presenta ante la Dirección General de Tributos (hoy Agencia Tributaria de la Región de Murcia) declaración-liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), que acompaña escritura pública “de constitución de hipoteca unilateral de mejor seguridad”, de fecha 11 de diciembre de 2002, otorgada por “--” a favor de la mercantil “--”, por la que:

“En garantía de la obligación de pago asumida por la aceptación de las letras de cambio que se han citado anteriormente, por su importe total de TREINTA y UN MIL DOSCIENTOS CINCUENTA y DOS CON CINCUENTA y DOS EUROS (31.252,52 €) así como un 20'00 % de dicha cantidad que se fijan para costas y gastos que se causen en la reclamación judicial de la obligación y de 2 años de intereses de demora al tipo del 25'00 %, la parte hipotecante constituye hipoteca sobre las 8 fincas descritas en la presente, a favor del librador, tenedor, tomador o endosatario de dichas letras de cambio, quedando por tanto garantizado respecto de cada letra su importe, un 20'00 % del mismo para costas y gastos y 2 años de intereses de demora al 25'00 %. La mercantil ‘--’, aquí representada como ha quedado dicho, acepta la hipoteca”.

En la referida escritura figura que la mercantil “--” tiene su domicilio social en C/ --, CP 30.001 Murcia. Y según el informe del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria de 24 de noviembre de 2020, dicho domicilio es el que consta en la Base de Datos Nacional de la AEAT como domicilio fiscal de la empresa desde el día 26 de mayo de 1996.

SEGUNDO.-Con fecha 15 de noviembre de 2005 la Dirección General de Tributos dicta a nombre de “--” acuerdo de inicio de oficio de procedimiento de gestión tributaria y propuesta de liquidación provisional (complementaria de autoliquidación sin comprobación de valor) núm. ILT-130220-2005- 003691, por “error en la calificación de beneficios fiscales aducidos por el declarante que impiden su reconocimiento”.

El acuerdo de inicio se intenta notificar a la mercantil interesada mediante correo certificado con acuse de recibo en el referido domicilio fiscal, resultando “desconocido” en el intento practicado el día 9 de diciembre de 2005, por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 4 de 5 de enero de 2006.

TERCERO.- Con fecha 20 de abril de 2006 se dicta a nombre de “--” acuerdo de liquidación provisional (complementaria de autoliquidación sin comprobación de valor) núm. ILT-130220-2005-003691, en concepto de Actos Jurídicos Documentados sobre escritura notarial, por un importe total a ingresar de 309,36 euros, incluidos los intereses de demora.

El acuerdo de liquidación se intenta notificar al sujeto pasivo mediante correo certificado con acuse de recibo en el referido domicilio fiscal, resultando “desconocido” en el intento practicado el día 22 de mayo de 2006, por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 140 de 20 de junio de 2006.

CUARTO.- Con fecha 3 de febrero de 2007, como consecuencia del impago de la referida liquidación, se dicta la providencia de apremio núm. 881100219386, que se intenta notificar a la mercantil deudora mediante correo certificado con acuse de recibo en el reiterado domicilio fiscal, resultando “desconocido” en los dos intentos practicados los días 21 y 23 de febrero de 2007, por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 90 de 20 de abril de 2007.

QUINTO.- Con fecha 5 de octubre de 2011, en el expediente ejecutivo núm. 10176/2007, se dicta diligencia de embargo de cuentas bancarias que también se intenta notificar a la mercantil apremiada mediante correo certificado con acuse de recibo en el domicilio fiscal, resultando “desconocido” en el intento practicado el día 22 de noviembre de 2011, por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 291 de 20 de diciembre de 2011.

SEXTO.- Con fechas 18 de diciembre de 2014 y 20 de febrero de 2015, en el referido expediente ejecutivo núm. 10176/2007, se dictan diligencias de embargo de cuentas bancarias que se intentan notificar a la mercantil apremiada mediante correo certificado con acuse de recibo en el repetido domicilio fiscal, resultando “desconocido” en el intento practicado el día 15 de diciembre de 2015, por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 89 de 20 de abril de 2015.

SÉPTIMO.- Con fecha 9 de febrero de 2019 se dicta diligencia de embargo de cuentas bancarias, en el reiterado expediente ejecutivo núm. 10176/2007, que se notifica a través del Servicio de Notificaciones Electrónicas y Dirección Electrónica Habilitada; la notificación se pone a disposición del deudor el día 6 de marzo de 2019, produciéndose el rechazo automático el día 17 de marzo de 2019.

OCTAVO.- Con fecha 17 de abril de 2019 D. X, en representación de “--”, solicita que “se tenga por presentado este escrito y por promovida nulidad del expediente administrativo por defectos de notificación”, y que se acuerde “dictar la nulidad del expediente desde el inicio del mismo, así como la prescripción del derecho a exigir el pago de la Administración”.

NOVENO.- Con fecha 24 de noviembre de 2020, en el expediente N-9/2019, la Agencia Tributaria dicta Propuesta de Resolución señalando “que por el órgano competente, el Consejero de Presidencia y Hacienda, debe procederse a dictar resolución de desestimación del recurso de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la liquidación ILT 130220 2005 0203691, correspondiente al expediente de gestión tributaria I01 130220 2003 021205, así como de los posteriores actos del Procedimiento ejecutivo, previo dictamen preceptivo del Consejo Jurídico de la Región de Murcia; considerando que “las alegaciones en las que fundamenta este recurso el interesado no son encuadrables en alguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003”.

DÉCIMO.- Con fecha 8 de marzo de 2022 el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía, Hacienda y Administración Digital, en el informe RO-34/2020, “considera procedente desestimar la

solicitud de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la liquidación ILT 130220 2005 0203691, correspondiente al expediente de gestión tributaria I01 130220 2003 021205, así como de los posteriores actos del procedimiento ejecutivo, informando favorablemente la propuesta de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia”.

UNDÉCIMO.- Con fecha 1 de abril de 2022 la Dirección de los Servicios Jurídicos emite informe favorable a la propuesta de la Agencia Tributaria, núm. 35/2022, considerando que *“procede desestimar la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho instada por Don X, en representación de --, contra la liquidación núm. ILT 130220 2005 0203691, sin perjuicio del dictamen que con carácter preceptivo debe emitir el Consejo Jurídico”.*

DUODÉCIMO.- Con fecha 24 de mayo de 2022 se recaba el Dictamen preceptivo de este Consejo Jurídico, acompañando el expediente administrativo de los preceptivos índice de documentos y extracto de secretaría.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

El presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12.6 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en relación con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), 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 su Título V la revisión en vía administrativa y, en concreto, su artículo 217 prevé la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria. El Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo (RD 520/2005), en sus artículos 4 a 6 regula el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.1 del RD 520/2005, “--”, en su calidad de sujeto pasivo del tributo, está debidamente legitimado para instar el procedimiento de revisión en cuanto destinatario directo de los actos administrativos cuya nulidad pretende (la liquidación provisional complementaria y los consiguientes actos del procedimiento de apremio).

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 Consejero de Economía, Hacienda y Administración Digital), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217.5 de la LGT y en el artículo 16.2.g de la Ley 7/2004, de 28 de diciembre, de Organización y Régimen Jurídico de la Administración regional.

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 LGT y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma. Según el artículo 217.5 de la LGT *“en el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda”.* Y por equivalencia con el Ministro de Hacienda, es al Consejero competente en materia 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 Consejero competente en materia de Hacienda *“la declaración de nulidad de pleno derecho en vía administrativa, las tercerías y reclamaciones previas a la vía judicial y la declaración de lesividad de los actos dictados por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia relacionados con ingresos de derecho público, sean o no de naturaleza tributaria”.*

II.-Puede afirmarse que se han cumplido los trámites fundamentales que integran este tipo de procedimientos; constando la audiencia al interesado, la propuesta de resolución formulada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos.

No obstante, cabe señalar que a la fecha de recepción de la consulta en este Consejo Jurídico ya se 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 de la LGT. Esta circunstancia no obsta la resolución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

TERCERA.- Las causas de nulidad invocadas.

La revisión de oficio de actos administrativos, en general, constituye un procedimiento excepcional en virtud del cual la Administración, ejerciendo potestades privilegiadas de autotutela, puede por sí misma, bien por propia iniciativa o a instancia del interesado, sin intervención judicial, anular o declarar la nulidad de sus propios actos.

En particular, la revisión de oficio de actos tributarios regulada en el artículo 217 de la 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.

En el presente caso, en la solicitud de nulidad se alega que *“los actos que componen el procedimiento administrativo que nos ocupa no le fueron notificados”*; en concreto, la recurrente alega lo siguiente:

“La Administración no ha cumplido con su deber legal:

En primer lugar, porque todas y cada una de ellas fueron efectuadas en un domicilio, C/ --, 30001, Murcia, que es distinto del que corresponde a la sociedad --, sin que, ante el resultado negativo, haber tratado de, diligentemente, averiguar otro domicilio.

En segundo lugar, por cuanto en todas y cada uno de los intentos de notificación llevados a cabo a través de correos, se ha incumplido el requisito de intentarla por una segunda vez en hora distinta dentro de los tres días siguientes, y en la mayoría es ilegible o bien la fecha de la practica o la hora, procediéndose en todas, sin más, a llevar a cabo la notificación mediante la publicación en el BORM”.

Señala la recurrente que *“la conducta de la Administración en este caso, cuanto menos, ha limitado las garantías que esta parte como administrado debe tener en el procedimiento, colocándolo en una situación de indefensión intolerable, vulnerando claramente su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE)”, y que “todo lo expuesto supone la nulidad de las actuaciones en aplicación del art. 62.1 “e” de la Ley 30/92”.*

Además alega la recurrente que *“el plazo de pago en periodo voluntario acabó en el año 2006, desde entonces han pasado 13 años, esta circunstancia, unida al hecho de que no se ha practicado a esta parte notificación alguna conforme a la ley, ni de propuesta de liquidación, ni acuerdo de liquidación, ni de providencias de apremio, etc... determina que no ha podido intervenir en el procedimiento y por lo tanto no ha podido tener lugar ninguno de los supuestos de interrupción del plazo de prescripción, lo que tiene como consecuencia que el derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda haya prescrito”.*

Por lo tanto, como ponen de manifiesto los órganos preinformantes, cabe deducir que la reclamante fundamenta su solicitud de nulidad en la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago y en los motivos de nulidad de las letras a) y e) del artículo 217.1 de la LGT:

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

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

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

CUARTA.- Actos que lesionan derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (artículo 217.1.a) de la LGT).

Este Consejo Jurídico ha venido señalando (por todos, Dictamen 25/2008) que la hipotética falta de notificación del acto impugnado no lesiona el contenido esencial de un derecho susceptible de amparo constitucional, más en concreto, del derecho a la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 24.1 de la Constitución. Y ello porque la extensión de tal derecho al ámbito administrativo sólo es admitida por el Tribunal Constitucional para el caso de que se esté ante procedimientos sancionadores, como destacó este Consejo Jurídico en los Dictámenes 19 y 20 de 1999. Desde su Sentencia de 8 de junio de 1981, el Alto Tribunal ha sostenido que las garantías consagradas en el artículo 24 de la Constitución sólo resultan aplicables en los procesos judiciales y en los procedimientos administrativos de carácter sancionador, consecuencia de la identidad de naturaleza de los mismos. Al ser ambas manifestaciones del poder punitivo del Estado, los dos deben inspirarse en los mismos principios, tanto materiales (artículo 25 de la CE) como formales (artículo 24 de la 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 Sentencias 164/95, 198/95, 94/96 y 291/2000.

No obstante, ya en los Dictámenes 56 y 123/2011 admitimos modulaciones en esta doctrina. Así, en el último de los citados, analizamos la incidencia que en ella tiene la STC 111/2006, de 5 de abril, en relación con una eventual extensión de las garantías derivadas del artículo 24.1 de la CE no sólo a los procedimientos sancionadores, sino también a los de gestión tributaria. Desde entonces, diversos pronunciamientos de este Consejo Jurídico han apreciado la vulneración del derecho fundamental allí proclamado cuando la infracción de las normas reguladoras de las notificaciones tributarias han puesto al contribuyente en situación de indefensión material al no llegar a tener conocimiento de las actuaciones tributarias que se seguían en contra de sus intereses, sino cuando ya era demasiado tarde para reaccionar frente a ellas. Así, los Dictámenes 46/2020, 173/2020, 9/2022 o 30/2022, por citar sólo algunos recientes.

Parte esta doctrina de la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que admite la extensión a los procedimientos administrativos de las garantías derivadas del artículo 24 CE. Así, la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 de mayo de 2011, que realiza una síntesis de la doctrina constitucional y jurisprudencial en materia de defectos en la forma de practicar las notificaciones y sus efectos sobre la validez de la actuación administrativa, sostiene que *“aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable “mutatis mutandi” a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole*

indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente (SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 3, 4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; y 111/2006, de 5 de abril, FFJJ 4 y 5). Y añade la sentencia que “una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución...”. En el mismo sentido, las SSTs, Sala 3ª, de 29 de septiembre y 6 de octubre de 2011.

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

Indica al respecto la STS de 5 de mayo de 2011 que “como viene señalando el Tribunal Constitucional ni 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]”. Y añade que “por la misma razón, no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción [ATC 403/1989, de 17 de julio, FJ 3; Sentencias de este Tribunal de 14 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3253/2002), FD Sexto; y de 10 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3466/2002), FD Cuarto], ni, desde luego, cuando ha rehusado personalmente las notificaciones (SSTC 68/1986, de 27 de mayo, FJ 3; y 93/1992, de 11 de junio, FJ 4)”.

La eventual nulidad se vincula, pues, con la constatación de que la actuación de la Administración en orden a comunicar al interesado los actos administrativos le ha colocado en indefensión. Entendida ésta como una disminución efectiva y real de garantías con limitación de los medios de alegación, prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses (STS de 30 de mayo de 2003), lleva anudada, como consecuencia jurídica ordinaria, la anulabilidad del acto (art. 48.1 de la 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).

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de notificaciones en el ámbito tributario ha puesto de manifiesto reiteradamente que para determinar si concurre vicio en la notificación deben ponderarse dos elementos; en primer lugar, “el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones” y, en segundo lugar, “las circunstancias particulares concurrentes en cada caso”, como “el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración”. En este sentido la STS de 22 de septiembre de 2011 señala lo siguiente:

“Admitido, de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2), debemos recordar que, como presupuesto general, lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es

determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

Pues bien, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, un análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitadamente muy casuística- pone de relieve que los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación”.

QUINTA.- Cumplimiento de las formalidades establecidas en la LGT en materia de notificaciones. Ausencia de indefensión.

I.-La liquidación impugnada se notifica al sujeto pasivo del impuesto, la mercantil “--”, que es quien adquiere el derecho real de hipoteca que se constituye en la escritura pública que acompaña la declaración-liquidación presentada el día 21 de febrero de 2003.

El acto que se formaliza en la escritura pública de 11 de diciembre de 2002, otorgada por “--” a favor de la mercantil “--”, es la constitución de una hipoteca unilateral de mayor seguridad sobre varias fincas, que se ofrece como garantía de la obligación de pago asumida por la aceptación de unas letras de cambio, por un importe total de 31.252,52 euros.

Por lo tanto, la escritura pública tiene como objeto la constitución de un derecho real de garantía, la pura y simple constitución de una hipoteca como negocio principal. Y aunque en la declaración-liquidación y en la propia portada de la escritura pública aparezca la denominación “*préstamo hipotecario*”, la Administración Tributaria debe atender a la verdadera naturaleza jurídica del negocio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre (TRLITPAJD): “*el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia*”.

El artículo 29 del TRLITPAJD dispone que “*será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan*”, y que “*cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista*”. Por lo tanto, en este caso, dado que se trata de la constitución pura y simple de una hipoteca, y no de un préstamo con garantía hipotecaria, el sujeto pasivo es quien adquiere el derecho real de hipoteca.

II.-Ha quedado acreditado en el expediente que todos los intentos de notificación personal se practicaron en “C/ --, CP 30.001 Murcia”, que es el domicilio que figura en la Base de Datos de la AEAT como domicilio fiscal de la mercantil “--”. Asimismo, dicho domicilio es el que figura en la escritura pública de 11 de diciembre de 2002 como domicilio social de la mercantil y como domicilio particular de D. X.

El apartado 1 del artículo 48 de la LGT dispone que “*el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración*”. El siguiente apartado 2.b) dispone que el domicilio fiscal será “*para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios*”. Y el siguiente apartado 3 dispone que “*los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente*”, y que “*el cambio de domicilio fiscal no producirá*

efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación”.

Por lo tanto, como señala la Propuesta de Resolución, si los intentos de notificación personal resultaron fallidos fue por causa atribuible únicamente al propio contribuyente, quien mantuvo como domicilio fiscal una dirección que obviamente no cumplía con la función legal de localización del obligado tributario que se atribuye a dicho domicilio. (La notificación de la diligencia de embargo de 9 de febrero de 2019, que se realizó a través del Servicio de Notificaciones Electrónicas y de Dirección Electrónica Habilitada, tampoco se pudo llevar a efecto por causa únicamente imputable al propio interesado).

III.-El artículo 110.2 de la LGT dispone que en los procedimientos iniciados de oficio (como son en este caso los procedimientos de gestión tributaria y de apremio), *“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”*. Y el siguiente artículo 112.1 dispone que *“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”, que “será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar”* y que *< em>“en este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios...”*.

Como ha quedado acreditado en el expediente, en el presente caso la Administración tributaria dirigió los intentos de notificación personal de todos los actos de los expedientes de gestión y de apremio al domicilio fiscal que constaba en la Base de Datos de la AEAT, de conformidad con el referido artículo 110.2, y al resultar infructuosos los intentos de notificación personal se acudió a la notificación edictal, de conformidad con el referido artículo 112.

Por lo tanto, ha quedado acreditado que la Administración tributaria ha cumplido con todas las formalidades establecidas por la LGT en materia de notificaciones (que es el primero de los elementos que debe ponderarse según la referida STS de 22 de septiembre de 2011).

IV.-El único domicilio que consta en el expediente es el que figura en la escritura pública de 11 de diciembre de 2002 (como domicilio social de la mercantil y como domicilio particular de D. X), y que también figura como domicilio fiscal en la Base de Datos de la AEAT desde el día 26 de mayo de 1996.

Como pone de manifiesto la propuesta de resolución, aunque la Administración tributaria no está obligada por Ley a realizar una actividad indagatoria para descubrir posibles direcciones donde reiterar los intentos de notificación personal, sí debe, antes de acudir a la notificación edictal, intentar la notificación personal en aquellos domicilios que se consignen por parte del interesado al efectuar la declaración-liquidación del tributo o que resulten de los documentos contenidos en el expediente. Pero en este caso, como ya se ha dicho, el único domicilio que consta en el expediente es el señalado por el reclamante en la escritura de 11 de diciembre de 2002.

Y como también señala la propuesta de resolución, si el interesado no tuvo conocimiento de las actuaciones tributarias practicadas no fue por causa imputable a la Administración, sino por causas imputables al propio contribuyente: no presentó en forma la declaración-liquidación del impuesto, su domicilio social y fiscal no sirvió como lugar de localización del obligado tributario, y no comunicó a la Administración tributaria otros domicilios donde practicarle las notificaciones.

Por lo tanto, a la vista del expediente, debe considerarse que en la práctica de las notificaciones la Administración tributaria, a diferencia del obligado tributario, sí ha actuado con la debida diligencia (que es el segundo de los elementos que debe ponderarse según la referida STS de 22 de septiembre de 2011).

V.-En el sentido expuesto, el Dictamen del Consejo de Estado núm. 971/2017 considera que, dado que las notificaciones se practicaron de conformidad con lo dispuesto en los artículos 110 y 112 de la Ley General Tributaria, no se ha producido una situación de indefensión material imputable a la Administración, no se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva y, por lo tanto, no concurre el supuesto de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria. El Dictamen se pronuncia en los siguientes términos:

“En particular, y por lo que se refiere a la específica consideración de la indefensión, ligada a una posible infracción del artículo 24 de la Constitución en el ámbito de los procedimientos administrativos, hay que tener presente que la violación del derecho a la tutela judicial efectiva recogido en tal precepto se ha de invocar normalmente frente a los jueces y tribunales, siendo trasladable a la actuación administrativa únicamente en los casos más graves (Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1993). Además, ha de tratarse de una situación de indefensión real y efectiva, en el sentido que el Tribunal Supremo da a esa expresión (entre otras, Sentencia de 30 de mayo de 2003, y, en el mismo sentido, dictámenes números 850/2005, de 16 de junio, 1.689/2005, de 1 de diciembre y 33/2006, de 26 de enero), habiendo señalado también que los requisitos en materia de notificaciones forman parte del propio derecho a la tutela judicial efectiva, pues de su observancia deriva la inexistencia de indefensión (Sentencia de 19 de diciembre de 2002).

A) En el presente caso, es claro que no se ha producido una situación de indefensión material imputable a la Administración, pues las notificaciones se practicaron correctamente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 110 y siguientes de la Ley General Tributaria:

- Tanto la comunicación del importe pendiente por responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública como la diligencia de embargo de bienes inmuebles fueron notificadas mediante correo certificado con acuse de recibo en la dirección que figuraba en la base de datos de la AEAT como domicilio fiscal del deudor. Sin embargo, el acuerdo de valoración no pudo notificarse de igual manera, por resultar fallidos todos los intentos realizados en la misma dirección (con resultado ‘desconocido’), al igual que sucedió en el caso de los intentos de notificación relativos a los distintos acuerdos adoptados en relación con la enajenación mediante subasta de la finca embargada, que, en su mayoría, tuvieron como resultado ‘ausente’. Por tanto, las actuaciones realizadas se ajustaron a las previsiones del artículo 112 de la Ley General Tributaria, ya que las notificaciones se intentaron al menos en dos ocasiones y en todos los casos (excepto en los dos primeros actos notificados), el resultado fue de ausente o desconocido, procediéndose solo posteriormente a la notificación edictal.

- Con arreglo a los artículos 110.2 y 112.1 de la Ley General Tributaria ha de considerarse necesariamente válida la notificación efectuada en el domicilio fiscal, al tratarse de un procedimiento iniciado de oficio. Así, el precepto últimamente citado prevé la notificación edictal ‘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’.

Conviene recordar, en este punto, que el domicilio fiscal es, por definición legal, ‘el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria’ (artículo 48.1 de la Ley General Tributaria) y es el lugar de práctica de las notificaciones tributarias mientras el sujeto pasivo no señale otro distinto y así lo comunique debidamente a la Administración (entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2001, y artículos 48.3 y 110 de la Ley General Tributaria).

Por tanto, si los intentos de notificación personal resultaron fallidos no fue por causa imputable a la Administración, sino al propio interesado; y, como sostiene el Tribunal Constitucional (Sentencia 48/1984, de 25 de abril, entre otras), no puede entenderse que existe indefensión si la situación en la que el ciudadano se ha colocado le es imputable por falta de la necesaria diligencia”.

SEXTA.-Actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (artículo 217.1.e) de la LGT).

Ha de recordarse la constante doctrina, elaborada en interpretación del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pero trasladable a la revisión de los actos dictados en materia tributaria, dada la identidad de los términos utilizados por el artículo 217.1.e) de la 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). En este sentido se pronuncian, entre otros, nuestros Dictámenes 104/2014, 173/2 020 y 9/2022.

En definitiva, en el presente caso no se advierte que los procedimientos de gestión y ejecutivo se aparten sustancialmente de lo establecido en las normas que los reglamentan; lo que no llega a alegarse siquiera por el interesado, que centra su impugnación en la notificación de los actos integrantes del procedimiento, cuya ausencia o defectuosa práctica pueden afectar a la eficacia del acto pero no a su validez y no son susceptibles de integrar por sí solos la causa de nulidad alegada, sin perjuicio de que cuando la inobservancia de los requisitos formales para practicar la notificación deriven en la indefensión material de los destinatarios de tales actos de comunicación, puedan constituir la causa de nulidad contemplada en el artículo 217.1.a) de la LGT. Por lo tanto, debe afirmarse que en el presente caso no concurre la causa de nulidad del artículo 217.1.e) de la LGT.

SÉPTIMA.- Prescripción.

Como ha puesto de manifiesto reiteradamente el Consejo de Estado y este Consejo Jurídico, la alegación de prescripción no puede ser admitida en sede de revisión de oficio, dado que, aun cuando se hubiera producido la misma, ésta no sería causa de nulidad de pleno derecho, sino de anulabilidad. En este sentido se pueden citar los Dictámenes 56/2011, 224/2015 y 194/2017; por todos, el primero de los citados señala:

“Finalmente, en cuanto a la pretendida prescripción del derecho de la Administración a efectuar la liquidación practicada, aducida también por la mercantil interesada, cabe afirmar, como ya señalamos en Dictamen 22/2011, que aún en el caso en que hubiera concurrido, no existiría, por esa razón causa de nulidad de pleno derecho de las previstas en el artículo 217.1 LGT, ya que la liquidación de una deuda supuestamente prescrita daría lugar, en su caso, a un vicio de anulabilidad, pero no de nulidad absoluta. En el mismo sentido el Consejo de Estado en Dictámenes 541/2002 ó 2408/1996, indicando este último que la prescripción del derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria (artículo 64.a) de la Ley General Tributaria) no constituye en modo alguno un vicio de nulidad con arreglo a lo dispuesto en el artículo 153 de la Ley General Tributaria, si bien podría determinar la anulabilidad de tales actos, ya en vía de revisión de oficio de actos anulables, ya por medio de reclamación económico-administrativa y, en su caso, posterior recurso contencioso-administrativo”.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.-Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución consultada por cuanto no procede declarar la nulidad de los actos impugnados, dado que, como se indica en las consideraciones quinta y sexta de este Dictamen, no concurren las causas de nulidad de los apartados a) y e) del artículo 217.1 de la LGT.

No obstante, V.E. resolverá.