Consejo Jurídico
de la Región de Murcia

Dictamen nº **214/2022**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 16 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), mediante oficio registrado el día 11 de abril de 2022 (COMINTER 109312 2022 04 11-00 45), sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instada por D. X y D. Y, D. Z y D.ª P contra la subasta nº 53-2018 en relación con la finca con referencia catastral 6935904XG9963N0001WE (exp. 2022_124), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- En los expedientes de gestión (I02 130220 2008 003316) y ejecutivo (24604/2013) a nombre de Dª. Z constan los siguientes antecedentes:

1.- Con fecha 29 de julio de 2008 Dª. Q dona a su hija menor de edad, Dª. Z, una vivienda sita en el municipio de Murcia (con referencia catastral 3265602XH6036N0028MB). Con fecha 26 de septiembre de 2008 se presenta autoliquidación del Impuesto sobre Donaciones, con referencia 731308 715 651D 010076 1, en la que la donataria aplica la reducción de la base liquidable del impuesto por considerar que la finca donada va a ser destinada a vivienda habitual. Se fija como domicilio a efectos de notificaciones: *"Calle --, Murcia".*

2.- Con fecha 26 de junio de 2012 se inicia procedimiento de gestión tributaria (referencia I02 130220 2008 003316) por aplicación incorrecta de beneficio fiscal a nombre de Dª. Z, que se intenta notificar en la dirección fijada como domicilio fiscal: *"Calle --, Murcia"*, resultando *"ausente"* en los dos intentos practicados, por lo que se procede a la notificación mediante anuncio publicado en el BORM núm. 206 de 5 de septiembre de 2012.

3.- Con fecha 18 de diciembre de 2012 se dicta a nombre de Dª. Z acuerdo de liquidación complementaria sin comprobación de valor núm. ILT 130220 2012 004525, por importe de 25.928,29 €, que se notifica a la interesada en el referido domicilio fiscal con fecha 4 de febrero de 2013.

4.- Con fecha 1 de marzo de 2013 Dª. Q interpone, en nombre y representación de su hija Dª. Z, recurso de reposición contra la liquidación complementaria, y con fecha 11 de marzo de 2013 solicita la "reserva de tasación pericial contradictoria".

5.- Con fecha 26 de abril de 2013 se inadmite la solicitud de suspensión de la liquidación complementaria, y tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal, con resultado de *"ausente",* se procede a la notificación mediante anuncio publicado en el BORM núm. 128 de 5 de junio de 2013. Y con fecha 11 de octubre de 2013 se dicta resolución desestimatoria del recurso de reposición, que se notifica mediante anuncio publicado en el BORM núm. 282 de 5 de diciembre de 2013, tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal.

6.- Con fecha 4 julio de 2013 se notifica a Dª. Z, en el reiterado domicilio fiscal, la providencia de apremio núm. 881100817003 recaída en el expediente ejecutivo 24604/2013.

7.- Con fecha 19 de noviembre de 2013 se dicta diligencia de embargo de la tercera parte indivisa de un solar propiedad de la interesada situado en el municipio de Pilar de la Horadada, Alicante (con referencia catastral 6935904XG9963N0001WE). La diligencia de embargo se notifica mediante anuncio publicado en el BORM núm. 4 de 7 de enero de 2014, tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal.

8.- Con fecha 2 de agosto de 2018 se dicta Acuerdo de enajenación de bienes mediante subasta, que, tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal, se notifica mediante anuncio publicado en el BOE núm. 221 de 12 de septiembre de 2018. La subasta pública núm. 53/2018 se celebra el día 31 de octubre de 2018, y habiendo quedado los bienes sin adjudicar, con fecha 14 de noviembre de 2018 se anuncia la apertura del plazo para la presentación de ofertas para la enajenación de bienes mediante adjudicación directa, hasta el día 12 de diciembre de 2018.

9.- Con fecha 26 de diciembre de 2018 se notifica en el repetido domicilio fiscal Acuerdo de suspensión de la enajenación de bienes y derechos mediante adjudicación directa, de fecha 12 de diciembre de 2018, por ingreso de la totalidad del importe correspondiente al expediente ejecutivo núm. 24604/2013 a nombre del obligado al pago Dª. Z.

SEGUNDO.- En los expedientes de gestión (I02 130220 2008 003528) y ejecutivo (24605/2013) a nombre de D. Y constan los siguientes antecedentes:

1.- Con fecha 29 de julio de 2008 Dª. Q dona a su hijo menor de edad, D. Y, una vivienda sita en el municipio de Murcia (con referencia catastral 3265602XH6036N0028MB). Con fecha 15 de octubre de 2008 se presenta autoliquidación del Impuesto sobre Donaciones, con referencia 731308 715 651D 010077 8, en la que el donatario aplica la reducción de la base liquidable del impuesto por considerar que la finca donada va a ser destinada a vivienda habitual. Se fija como domicilio a efectos de notificaciones: *"Calle --, Murcia".*

2.- Con fecha 18 de julio de 2012 se inicia procedimiento de gestión tributaria (referencia I02 130220 2008 003528) por aplicación incorrecta de beneficio fiscal a nombre de D. Y, que se notifica con fecha 6-8-2012 en su domicilio fiscal: *"Calle --, Murcia"*. El interesado presenta alegaciones con fecha 31 de agosto de 2012.

3.- Con fecha 20 de diciembre de 2012 se dicta a nombre de D. Y acuerdo de liquidación complementaria con comprobación de valor núm. ILT 130220 2012 004980, por importe de 39.812,79 €, que se notifica al interesado en el referido domicilio fiscal con fecha 4 de febrero de 2013.

4.- Con fecha 31 de enero de 2013 se acuerda el inicio de procedimiento sancionador por aplicación incorrecta de beneficio fiscal, que es notificado personalmente al interesado en el citado domicilio con fecha 6 de febrero de 2013. Y con fecha 21 de junio de 2013 se acuerda la imposición de una sanción, por la referida aplicación incorrecta de beneficio fiscal, por importe de 5.551,03 €, que es notificada a D. Y en el reiterado domicilio fiscal con fecha 4 de julio de 2013.

5.- Con fecha 1 de marzo de 2013 Dª. Q interpone, en nombre y representación de su hijo D. Y, recurso de reposición contra la liquidación complementaria, alegando la procedencia de la reducción aplicada y la falta de motivación de la liquidación complementaria, y con fecha 11 de marzo de 2013 solicita la "reserva de tasación pericial contradictoria".

6.- Con fecha 26 de abril de 2013 se inadmite la solicitud de suspensión de la liquidación complementaria, y tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal, con resultado de *"ausente"*, se procede a la notificación mediante anuncio publicado en el BORM núm. 128 de 5 de junio de 2013. Y con fecha 11 de octubre de 2013 se dicta resolución desestimatoria del recurso de reposición, que se notifica mediante anuncio publicado en el BORM núm. 282 de 5 de diciembre de 2013, tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal.

7.- Con fecha 4 de julio de 2013 se notifica a D. Y, en el reiterado domicilio fiscal, la providencia de apremio núm. 881100817012 recaída en el expediente ejecutivo 24605/2013.

8.- Con fecha 19 de noviembre de 2013 se dicta diligencia de embargo de la tercera parte indivisa de un solar

propiedad de la interesada situado en el municipio de Pilar de la Horadada, Alicante (con referencia catastral 6935904XG9963N0001WE). La diligencia de embargo se notifica mediante anuncio publicado en el BORM núm. 4 de 7 de enero de 2014, tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal.

9.- Con fecha 2 de agosto de 2018 se dicta Acuerdo de enajenación de bienes mediante subasta, que, tras dos intentos de notificación personal en el repetido domicilio fiscal, se notifica mediante anuncio publicado en el BOE núm. 221 de 12 de septiembre de 2018. La subasta pública núm. 53/2018 se celebra el día 31 de octubre de 2018, y habiendo quedado los bienes sin adjudicar, con fecha 14 de noviembre de 2018 se anuncia la apertura del plazo para la presentación de ofertas para la enajenación de bienes mediante adjudicación directa, hasta el día 12 de diciembre de 2018.

10.- Con fecha 26 de diciembre de 2018 se notifica en el repetido domicilio fiscal Acuerdo de suspensión de la enajenación de bienes y derechos mediante adjudicación directa, de fecha 12 de diciembre de 2018, por ingreso de la totalidad del importe correspondiente al expediente ejecutivo núm. 24604/2013 a nombre de la obligada al pago Dª. Z.

TERCERO.- En los expedientes de gestión (referencia I02 130220 2008 003529) y ejecutivo (24606/2013) a nombre de Dª. P constan los siguientes antecedentes:

1.- Con fecha 29 de julio de 2008 Dª. Q dona a su hija menor de edad, Dª. P, una vivienda sita en el municipio de Murcia (con referencia catastral 3265603XH6036N0042JT). Con fecha 10 de octubre de 2008 se presenta autoliquidación del Impuesto sobre Donaciones, con referencia 731308 915 651D 010079 1, en la que la donataria aplica la reducción de la base liquidable del impuesto por considerar que la finca donada va a ser destinada a vivienda habitual. Se fija como domicilio a efectos de notificaciones: *“Calle --, Murcia”.*

2.- Con fecha 19-7-2012 se inicia procedimiento de gestión tributaria (referencia I02 130220 2008 003529) por aplicación incorrecta de beneficio fiscal a nombre de Dª. P, que se notifica con fecha 6-8-2012 en su domicilio fiscal: *“Calle --, Murcia”.* La interesada presenta alegaciones con fecha 31-8-2012.

3.- Con fecha 19-12-2012 se dicta a nombre de Dª. P acuerdo de liquidación complementaria sin comprobación de valor núm. ILT 130220 2012 005048, por importe de 25.931,18 €, que se notifica a la interesada en el referido domicilio fiscal con fecha 4 de febrero de 2013.

4.- Con fecha 1 de marzo de 2013 Dª. Q interpone, en nombre y representación de su hija P, recurso de reposición contra la liquidación complementaria, alegando la procedencia de la reducción aplicada y la falta de motivación de la liquidación complementaria, y con fecha 11 de marzo de 2013 solicita la “reserva de tasación pericial contradictoria”.

5.- Con fecha 26 de abril de 2013 se inadmite la solicitud de suspensión de la liquidación complementaria, y tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal, con resultado de *“ausente”*, se procede a la notificación mediante anuncio publicado en el BORM núm. 128 de 5 de junio de 2013. Y con fecha 11 de octubre de 2013 se dicta resolución desestimatoria del recurso de reposición, que se notifica mediante anuncio publicado en el BORM núm. 282 de 5 de diciembre de 2013, tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal.

6.- Con fecha 4 de julio de 2013 se notifica a Dª. P, en el reiterado domicilio fiscal, la providencia de apremio núm. 881100817021 recaída en el expediente ejecutivo 24606/2013.

7.- Con fecha 19 de noviembre de 2013 se dicta diligencia de embargo de la tercera parte indivisa de un solar propiedad de la interesada situado en el municipio de Pilar de la Horadada, Alicante (con referencia catastral 6935904XG9963N0001WE). La diligencia de embargo se notifica mediante anuncio publicado en el BORM núm. 4 de 7-1-2014, tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal.

8.- Con fecha 2 de agosto de 2018 se dicta Acuerdo de enajenación de bienes mediante subasta, que, tras dos intentos de notificación personal en el repetido domicilio fiscal, se notifica mediante anuncio publicado en el BOE núm. 221 de 12-9-2018. La subasta pública núm. 53/2018 se celebra el día 31 de octubre de 2018, y habiendo quedado los bienes sin adjudicar, con fecha 14 de noviembre de 2018 se anuncia la apertura del plazo para la

presentación de ofertas para la enajenación de bienes mediante adjudicación directa, hasta el día 12 de diciembre de 2018.

9.- Con fecha 26 de diciembre de 2018 se notifica en el repetido domicilio fiscal Acuerdo de suspensión de la enajenación de bienes y derechos mediante adjudicación directa, de fecha 12 de diciembre de 2018, por ingreso de la totalidad del importe correspondiente al expediente ejecutivo núm. 24604/2013 a nombre de la obligada al pago Dª. Z.

CUARTO.-Con fecha 10 de diciembre de 2018 D. X y D. Y, Dª. Z y Dª. P solicitan que se declare *"la nulidad de todo lo actuado, retrotrayéndolo al período de inicio del procedimiento ejecutivo, quedando sin efectos las subastas realizadas, así como aperturas y admisión de ofertas (12 y 13 respectivamente del mes de diciembre)".*

Con fecha 8-1-2020 la instructora del expediente practica requerimiento de ratificación de la solicitud de nulidad realizada por Dª. P (*"en el escrito de interposición del procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho no se determina expresamente que la solicitud por D. X se haga en representación de Dª. P, menor de edad en la fecha de interposición del recurso, y desprendiéndose de los antecedentes del expediente que a la fecha del presente requerimiento P ya ha cumplido la mayoría de edad, de conformidad con el artículo 46.2 de la Ley General Tributaria, se le comunica que disponen de un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de este requerimiento para subsanar la falta"*).

El referido requerimiento se notifica con fecha 29 de febrero de 2020 en el reiterado domicilio fiscal de *"--, Murcia"*. (También se intenta notificar en el domicilio consignado en los documentos de autoliquidación: *"Calle --, Murcia"*, resultando *"desconocido"* en dicho domicilio). No consta contestación al requerimiento.

QUINTO.-Con fecha 19 de febrero de 2021, en el expediente N-74/2018, la Agencia Tributaria dicta como Propuesta de Resolución *"que por el Consejero de Presidencia y Hacienda se proceda a dictar resolución de desestimación de la solicitud de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la subasta nº 53/2018 celebrada el día 31 de octubre de 2018, en lo que se refiere a la ejecución de la finca con Referencia catastral: 6935904XG9963N0001WE, previo dictamen preceptivo del Consejo Jurídico de la Región de Murcia"*; considerando que *"no se ha producido una situación de indefensión que lleve consigo una vulneración de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, por lo que no concurre la causa de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria".*

SEXTO.-Con fecha 25 de octubre de 2021 el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía, Hacienda y Administración Digital, en el expediente de Revisión de Oficio RO-8/2021, *"informa favorablemente la Propuesta de desestimación de la solicitud de nulidad de pleno derecho de la subasta nº 53/2018 instada por D. Y, Dª Z y Dª. P, en relación a la finca referencia catastral: 6935904XG9963N0001WE"*; considerando que *"no concurre, por tanto, la causa alegada del apartado a) del artículo 217.1 de la LGT"*.

SÉPTIMO.-Con fecha 23 de marzo de 2022 la Dirección de los Servicios Jurídicos emite informe núm. 123/21 *"favorable a la propuesta de resolución, formulada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, desestimatoria de la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho instada por D. X y D. Y, Dª. Z y Dª. P".*

OCTAVO.- Con fecha 25 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, D. Y, Dª. Z y Dª. P, en su calidad de sujetos pasivos del tributo, están debidamente legitimados para instar el procedimiento de revisión en cuanto destinatarios directos de los actos administrativos cuya nulidad se pretende (actos para la enajenación de la finca 6935904XG9963N0001WE, de la que son copropietarios, en los procedimientos de apremio 24604/2013, 24605/2013 y 24606/2013).

Aunque en el escrito de interposición del procedimiento de revisión no se determine expresamente, y aunque no conste que se haya atendido el requerimiento de 8-1-2020, podría considerarse que D. X, en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.1 de la LGT, solicita la declaración de nulidad en representación legal de su hija Dª. P, que era menor de edad en la fecha de interposición de la solicitud de nulidad. En cualquier caso (aunque se considere que la representación legal de Dª. P no está debidamente acreditada; y aunque se considere que, en contestación al requerimiento y una vez cumplida su mayoría de edad, Dª. P debía haber ratificado la solicitud de nulidad), procede la tramitación del procedimiento de revisión a instancia de D. Y y Dª. Z, que en el momento de la solicitud de nulidad sí tenían capacidad de obrar en el orden tributario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 de la LGT.

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 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.- La causa de nulidad invocada.

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, la solicitud de nulidad de 10 de diciembre de 2018 se formula sobre la base de las siguientes alegaciones

-Que *"sin haber recibido notificación alguna D. X se ha enterado de una ejecución del inmueble sito en Pilar de la Horadada, paraje Torre La Horadada, calle --, con referencia catastral 6935904X99963N0001WE existiendo una absoluta indefensión a mis intereses"*, y que *"la subasta 53/2018, se ejecutó el 31/10/2018, sin adjudicación y sin notificación alguna para él y sus hijos".*

-Que *"sin notificación alguna me entero que hasta el 12 de Diciembre de 2018, hasta las 14 horas, se admitían ofertas para adjudicación directa"* y que *"el día de apertura y admisión se llevaría a cabo el 13 de diciembre de 2018 a las 10 horas, insistiendo en la ausencia de notificación para mí y mis hijos interesados en el bien".*

-Que *"desconocemos los motivos del impago de los tributos, por cuanto este inmueble, en virtud de escritura pública de fecha 29 de Julio de 2008, conforme a protocolo 84/2008, pertenece en propiedad a mis 3 hijos, Y, Z e P".*

-Que *"parece ser, ya que no tengo notificación de deuda que el impago obedece, a una finca que fue de mi propiedad con localización en Murcia, en virtud de la escritura pública de fecha 29-7-2008, conforme a los protocolos núms. 2080/2081/2082 de 2008 perteneciendo a mis tres hijos, protocolos realizados por el Ilte. notario de Murcia don R, si la deuda tributaria no notificada, se refiere a la Finca de Murcia conforme a la normativa establecida en la Ley de Donaciones, a fecha de la otorgación de las escrituras públicas reseñadas, estaban exentas a fecha de los hechos, a la vista de que el valor con respecto a cada hijo no superaba los 140.000,00 euros".*

-Que *"aportamos Jurisprudencia pacífica en la que tanto Tribunal Supremo, determinadas Agencias Tributarias, Tribunal Constitucional y Tribunal Europeo de Derechos Humanos se proscribe y se prohíbe la indefensión, ante la falta de citaciones o notificaciones a los interesados, provocando indefensión real y efectiva los procedimientos en vía judicial o en vía ejecutiva por los Servicios Tributarios, cuando esta Doctrina establece que hay que agotar todos los mecanismos para localizar a los interesados, cuyos intereses pueden verse afectados, no bastando con publicación de Edictos Provinciales, sin el agotamiento de todas las vías de notificación".*

Los reclamantes consideran, en resumen, que la Adminsitración no ha notificado adecuadamente los actos de los procedimientos de gestión y recaudación, provocando en los interesados *"indefensión"*; por lo tanto, como ponen de manifiesto todos los órganos preinformantes, puede considerarse que los reclamantes fundamentan su solicitud de nulidad en el supuesto del apartado a) 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. (…)".

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 ambos manifestaciones del poder punitivo del Estado, los dos deben inspirarse en l os 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 ó 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 administra tivo, 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 n[i] toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE ni, al contrario, una notificación correctamente practicada en el plano formal supone que se alcance la finalidad que le es propia, es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece [SSTC 126/1991, FJ 5; 290/1993, FJ 4; 149/1998, FJ 3; y 78/1999, de 26 de abril, FJ 2], lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero]".* 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 -inevitablemente 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 notif icación 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.-Los reclamantes alegan en su solicitud de declaración de nulidad que *"desconocen los motivos del impago"* y que *"no tienen notificación de la deuda a la que el impago obedece"*; sin embargo, en contra de lo alegado, en el expediente administrativo ha quedado acreditado:

-Que con fecha 6 de agosto de 2012, mediante correo certificado con acuse de recibo, se notificaron en el domicilio fiscal de los interesados los acuerdos de inicio de procedimiento de gestión tributaria I02 130220 2008 003528 e I02 130220 2008 003529; los acuses de recibo fueron suscritos por D. X.

-Que con fecha 4 de febrero de 2013, mediante correo certificado con acuse de recibo, se notificaron en dicho domicilio fiscal los acuerdos de liquidación provisional complementaria ILT 130220 2012 004525, ILT 130220 2012 004980 e ILT 130 220 2008 005048; los acuses de recibo fueron suscritos por D. Y.

-Que con fecha 1 de marzo de 2013 Dª. Q interpuso, en nombre y representación de sus hijos menores de edad, los correspondientes recursos de reposición contra las referidas liquidaciones.

-Que con fecha 4 de julio de 2013, mediante correo certificado con acuse de recibo, se notificaron en el domicilio fiscal las providencias de apremio núm. 881100817003 (expediente ejecutivo 24604/2013), núm. 881100817012 (expediente ejecutivo 24605/2013) y núm. 881100817021 (expediente ejecutivo 24606/2013); los acuses de recibo fueron suscritos por D. Y.

-Que con fecha 4 de julio de 2013, mediante agente notificador de la Agencia Tributaria, se notificó en el domicilio fiscal a D. Y el Acuerdo de imposición de sanción ISN 130220 2013.

-Que con fecha 15 de junio de 2016 D. X, en representación de su hijo D. Y, solicita y recibe copia del expediente ejecutivo núm. 24605/2013.

II.-Ha quedado acreditado en los expedientes que la Administración tributaria ha cumplido con todas las formalidades establecidas en 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).

Las tres providencias de apremio se notifican, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 110 y 111 de la LGT, mediante correo certificado con acuse de recibo, entregadas personalmente a D. Y, en el domicilio fiscal de todos los interesados según la base de datos de la AEAT. (Dicho domicilio fiscal es donde se notifican los tres acuerdos de liquidación complementaria, mediante entrega por Agente notificador a D. Y; es el consignado por los recurrentes en los tres recursos de reposición contra las correspondientes liquidaciones, así como en los tres escritos de solicitud de suspensión del plazo de ingreso de la liquidación con reserva de tasación pericial contradictoria; es donde se notifica el acuerdo de imposición de sanción ISN 130220 2013, mediante entrega por Agente notificador a D. Y; y es donde se notifica el acuerdo de suspensión de la enajenación de 12 de diciembre de 2018).

La tres diligencias de embargo de bienes inmuebles se intentaron notificar mediante correo certificado con acuse de recibo a los tres propietarios en el reiterado domicilio fiscal, y tras dos intentos con resultado de *"ausente"*, las notificaciones se practicaron mediante anuncios publicados en el BORM núm. 4 de 7 de enero de 2014, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 112 de la LGT. Las notificaciones de embargo practicadas a D. X como representante legal de sus hijas también se intentaron notificar en el repetido domicilio fiscal, resultando *"ausente"* en los cuatro intentos practicados, por lo que las notificaciones se practicaron mediante anuncios publicados en el BORM núm. 101 de 5 de mayo de 2014, de conformidad con el citado artículo 112 de la LGT.

El informe de valoración de la finca embargada también se intentó notificar en el domicilio fiscal, resultando

“ausentes” en los dos intentos practicados por el Agente notificador, por lo que, de conformidad con el reiterado artículo 112, la notificación se practicó mediante enuncio publicado en el BOE núm. 310 de 22 de diciembre de 2017.

Los tres acuerdos de enajenación mediante subasta se intentaron notificar a los propietarios mediante correo certificado con acuse de recibo y tras dos intentos con resultado de “ausente”, las notificaciones se practicaron mediante anuncios publicados en el BOE núm. 221 de 12 de septiembre de 2018, de conformidad con lo dispuesto en el repetido artículo 112 de la LGT.

Y el Acuerdo de suspensión de la enajenación de bienes y derechos mediante adjudicación directa, por ingreso de la totalidad del importe correspondiente al expediente ejecutivo a nombre de la obligada al pago Dª. Z, fue notificado mediante correo certificado con acuse de recibo en el reiterado domicilio fiscal, entregado personalmente a D. X con fecha 26 de diciembre de 2018.

Por lo tanto, ha quedado acreditado en el expediente que la Agencia Tributaria realizó las notificaciones de conformidad con lo dispuesto en los artículos 109 a 112 de la LGT, y con lo dispuesto en el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales.

III.-A la vista de los expedientes, debe considerarse que en la práctica de las notificaciones la Administración tributaria 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).

Es cierto que en los expedientes consta otro domicilio (*“Calle --, Murcia”*), pero también es cierto que en ese domicilio, como se ha dicho, se intenta sin éxito la notificación del requerimiento de ratificación de 8 de enero de 2020, con resultado de *“desconocido”*. Y, por el contrario, el reiterado domicilio fiscal (*“Calle --, Murcia”*), como se ha dicho, es donde se notifican los tres acuerdos de liquidación complementaria, es el consignado por los recurrentes en los tres recursos de reposición contra las liquidaciones, así como en los tres escritos de solicitud de suspensión por tasación pericial contradictoria, es donde se notifica el acuerdo de imposición de sanción, y es donde se notifica el referido acuerdo de suspensión de la enajenación. Y, además, dicho domicilio es el señalado por los recurrentes, a efectos de notificaciones, en el escrito por el que instan la nulidad de pleno derecho; en dicho escrito figura tach ado el domicilio de Calle --, y a continuación figura escrito el domicilio fiscal de Calle --, por lo que es razonable considerar que los recurrentes implícitamente están indicando que la dirección de Calle -- no es una dirección adecuada para practicar las notificaciones.

La Agencia Tributaria, tras dos intentos de notificación personal en el domicilio fiscal de los recurrentes, notificó por comparecencia los acuerdos de enajenación debido a que no constaba en los expedientes administrativos, ni en las bases de datos de la Administración tributaria, otro posible domicilio, distinto del domicilio fiscal, en el que poder practicar personalmente las notificaciones. Es significativo que los reclamantes en ningún momento han señalado otro posible domicilio en el que haber podido llevar a cabo dichas notificaciones. Por lo tanto, no puede considerarse que la Administración no haya actuado con la diligencia y buena fe que para la práctica de las notificaciones exige la referida jurisprudencia del Tribunal Supremo.

IV.-Como reiteradamente ha puesto de manifiesto este Consejo Jurídico (Dictámenes 244/217, 323/2019 y 30/2022, entre otros), *“el Tribunal Constitucional otorga una especial relevancia a efectos de entender vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva por las actuaciones administrativas al hecho de no notificar al contribuyente el inicio del procedimiento de apremio, y ello aunque se hubiera podido impugnar la liquidación tributaria, lo que aquí ni siquiera pudo hacer el interesado al desconocer su existencia misma. La singular naturaleza de este procedimiento de recaudación ejecutiva, especialmente desfavorable y gravoso para los intereses de los ciudadanos, que no sólo ven intervenido su patrimonio, sino que además han de afrontar un mayor detrimento en forma de recargos, probablemente se encuentre en el fundamento de esa mayor sensibilidad de la doctrina constitucional al extender a este ámbito las garantías del artículo 24 CE, como también apunta el Consej o de Estado en Dictamen 509/2010”.*

En este caso, como ya se ha dicho, ha quedado acreditado en el expediente que las providencias de apremio fueron debidamente notificadas a los recurrentes en su domicilio fiscal, por lo que debe considerarse que la actuación administrativa en los procedimientos ejecutivos no ha producido como resultado que se cierre el paso a

la ulterior intervención revisora de la jurisdicción, y por lo tanto no puede considerarse vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva. Los interesados dejaron transcurrir los plazos de impugnación concedidos, optando por un medio excepcional como es el procedimiento de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, que no puede ser utilizado como una vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios.

V.-Como pone de manifiesto la propuesta de resolución, el Dictamen del Consejo de Estado núm. 971/2017, en un supuesto similar al presente, 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”.

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

CONCLUSIÓN

<u>ÚNICA</u>.-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 la consideración quinta de este Dictamen, no concurre la causa de nulidad del artículo 217.1.a) de la LGT.

No obstante, V.E. resolverá.