



## Dictamen nº 216/2022

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 (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 25 de abril de 2022 (COMINTER 112512 2022 04 13-03 02), sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instada por D. X, contra expediente de inspección I07 130230 2010 000387 (exp. 2022\_139), aprobando el siguiente Dictamen.

### **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.**-Con fecha 30 de enero de 2007 se otorga escritura pública de compraventa por la que D. X adquiere la propiedad de una vivienda situada en la *“calle --, diputación de San Antonio Abad, término municipal de Cartagena”* (con referencia catastral 6541809XG7664S0001ZS). En dicha escritura se identifica a D. X como *“vecino de Leganés (Madrid) con domicilio en la calle --”*.

Con fecha 2 de marzo de 2007, como consecuencia de la compra de la referida finca, se presenta ante la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Madrid (presentación núm. 6006721139334) autoliquidación modelo 600 correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), por un importe ingresado de 5.600 €.

**SEGUNDO.**-Con fecha 8 de noviembre de 2010, no constando en la Administración tributaria regional la presentación de la referida declaración liquidación, la inspectora actuaria del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria emite comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e inspección a nombre de D. X por el hecho imponible del ITPAJD recogido en la referida escritura de 30 de enero de 2007 (expediente de inspección I07-130230-2010-000387).

Con fecha 9 de noviembre de 2010 se intenta notificar dicha comunicación de inicio, mediante agente notificador del Servicio de Inspección Tributaria, en la dirección *“Calle -- Cartagena”* (domicilio fiscal del interesado según la base de datos de la AEAT), resultando ausente del domicilio en dicha fecha. Con fecha 16 de noviembre de 2010 se intenta nuevamente notificar dicha comunicación de inicio en la referida dirección, ahora mediante correo certificado con acuse de recibo, resultando *“desconocido”* en dicha fecha según el aviso de recibo de correos. Por lo que se procedió a practicar la notificación mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 3 de 5 de enero de 2011.

**TERCERO.**-Con fecha 6 de julio de 2011 se incoa acta de disconformidad ISA-130230-2011-000379 (en la que se pone de manifiesto que D. X es sujeto pasivo del ITPAJD y que no consta que haya presentado declaración-

liquidación del tributo) con propuesta de liquidación, que se intenta notificar mediante agente notificador del Servicio de Inspección Tributaria en la dirección “Calle -- Cartagena”, resultando ausente en los dos intentos practicados el día 12 de julio de 2011, por lo que se practica la notificación mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 179 de 5 de agosto de 2011.

**CUARTO.**-También con fecha 6 de julio de 2011 se dicta acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción ISN-130230-2011-000315 (“por dejar de ingresar la cantidad de 5.600,00 euros; proviene del ISA/130230120111379 donde se ha practicado liquidación.”), que también se intenta notificar mediante agente notificador del Servicio de Inspección Tributaria en la dirección “Calle -- Cartagena”, resultando ausente en los dos intentos practicados el día 12 de julio de 2011, por lo que se practica la notificación mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 179 de 5 de agosto de 2011.

**QUINTO.**-Con fecha 12 de enero de 2012 se dicta acuerdo de liquidación tras acta de disconformidad ISA-130230-2011-000379 por un importe total a ingresar de 7.156,50 € (5.600 € de principal y 1.556,50 € de intereses), que se intenta notificar mediante correo certificado con acuse de recibo en la dirección “Calle -- Cartagena”, resultando “ausente” en los dos intentos practicados los días 24 y 25 de enero de 2012, por lo que se practica la notificación mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 54 de 5 de marzo de 2012.

**SEXTO.**-También con fecha 12 de enero de 2012 se dicta acuerdo de imposición de sanción tributaria ISN-130230-2011-000315, por un importe total a ingresar de 3.150 € (importe total de la sanción de 4.200 € e importe de la reducción por pago sin recurso 1.050 €), que se intenta notificar mediante correo certificado con acuse de recibo en la dirección “Calle -- Cartagena”, resultando “ausente” en los dos intentos practicados los días 24 y 25 de enero de 2012, por lo que se practica la notificación mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 54 de 5 de marzo de 2012.

**SÉPTIMO.**-Con fecha 13 de julio de 2012 se notifican al interesado la providencia de apremio 881100709063 (derivada del impago de la liquidación tras acta de disconformidad), por importe principal de 7.156,50 €, y la providencia de apremio 881100709124 (derivada del impago de la sanción), por importe principal de 3.150 €. Las dos providencias se notificaron mediante correo certificado con acuse de recibo en el domicilio de “Calle -- Cartagena”.

Con fecha 30 de julio de 2012 D. X interpone recurso de reposición contra las dos referidas providencias de apremio, alegando que “por error del banco que gestionaba la hipoteca pagó en la Comunidad de Madrid el impuesto de una transmisión realizada en Murcia”, por lo que solicita la “anulación de las deudas”.

Con fecha 10 de septiembre de 2012 la Agencia Regional de Recaudación dicta resolución por la que se desestima el recurso, considerando que “el administrado no puede oponer frente a la correspondiente providencia de apremio motivos de nulidad relativos a la liquidación original, sino sólo las causas tasadas de oposición previstas en el artículo 167.3 de la Ley General Tributaria”. No consta en el expediente que dicha resolución haya sido notificada al interesado.

**OCTAVO.**-Con fecha 28 de febrero de 2013 se dicta acuerdo de exigencia de reducción practicada en sanción tributaria, expediente sancionador ISN 130230 2013 000099, por importe de 1.050 €, que también se intenta notificar mediante correo certificado con acuse de recibo en la dirección “Calle -- Cartagena”, resultando “ausente” en los dos intentos practicados los días 7 y 8 de marzo de 2013, por lo que se practica la notificación mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 90 de 20 de abril de 2013.

El 1 de octubre de 2013 se notifica la providencia de apremio 881100848241 (derivada del impago del importe de la reducción), por importe principal de 1.050 €, que se notifica mediante correo certificado con acuse de recibo en el reiterado domicilio de “Calle -- Cartagena”. No consta que frente a dicha providencia se haya interpuesto recurso alguno.

**NOVENO.**-Con fecha 19 de diciembre de 2013 se dicta diligencia de embargo de bienes inmuebles, por la que se traba el 100% del pleno dominio del reiterado inmueble situado en Calle --, con referencia catastral 6541809XG7664S0001ZS, que se intenta notificar mediante correo certificado con acuse de recibo en la dirección “Calle -- Cartagena”, resultando “desconocido” en el intento practicado el día 10 de enero de 2014, por lo que se practica la notificación mediante anuncio para comparecer publicado en el BORM núm. 29 de 5 de febrero de 2014.

Con fecha 5 de octubre de 2017 se dicta diligencia de embargo de sueldos, salarios y pensiones que se notifica al interesado mediante correo certificado con acuse de recibo, el día 5 de enero de 2018, en "Calle -- Leganés, Madrid" (domicilio que señala el interesado en su recurso de reposición frente a las providencias de apremio); asimismo la diligencia se notifica a la empresa pagadora el día 6 de octubre de 2017.

**DÉCIMO.-**Con fecha 20 de enero de 2020 D. X interpone recurso de revisión de actos nulos de pleno derecho "contra el Acuerdo de liquidación tras Acta de disconformidad ISA-130230-2011-379 y la sanción derivada de la misma, por haberme producido indefensión al no haber tenido conocimiento de dicho acto".

**UNDÉCIMO.-**Con fecha 1 de febrero de 2021 la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, en el expediente N-3/2020, tras el preceptivo trámite de audiencia, emite propuesta de resolución por la que considera que "concorre la causa de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria", y que, por tanto, "debe procederse a dictar resolución de estimación del recurso de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la liquidación tras acta de disconformidad ISA-130230-2011-000379 y la sanción derivada de la misma, ISN 130230 2011000315, previo dictamen preceptivo del Consejo Jurídico de la Región de Murcia".

**DUODÉCIMO.-**Con fecha 8 de marzo de 2022 el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía, Hacienda y Administración Digital "informa favorablemente la propuesta de estimación de la solicitud de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instada por D. X, previo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos y dictamen del Consejo Jurídico de la Región de Murcia", considerando que "ha existido lesión de un derecho susceptible de amparo constitucional, y concurre la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1, a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

**DECIMOTERCERO.-**Con fecha 7 de abril de 2022 la Dirección de los Servicios Jurídicos también informa favorablemente la propuesta de resolución, considerando que "existen fundamentos suficientes para concluir que ha existido lesión de un derecho susceptible de amparo constitucional, y por ende que la indefensión alegada en la solicitud de nulidad interpuesta por D. X, encaja en la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1, a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

**DECIMOCUARTO.-**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, D. X, 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 (liquidación tras acta de disconformidad y sanción tributaria derivada de la misma).

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 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.- 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, D. X señala que *“interpongo conforme al artículo 217 de la Ley General Tributaria, la solicitud de Revisión de Actos Nulos de Pleno Derecho contra el Acuerdo de Liquidación tras Acta de disconformidad ISA 130230 2011 379 y la sanción derivada de la misma, por haberme producido indefensión al no haber tenido conocimiento de dicho acto”*. Por lo tanto, como ponen de manifiesto los órganos preinformantes, puede considerarse que la solicitud de revisión se basa 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 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 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 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 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 -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.-Irregularidades en la notificación edictal practicada en los procedimientos de inspección y sancionador. Indefensión.**

I.-En este caso, para valorar el “grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones”, debe tenerse en cuenta que han quedado acreditados en el expediente los siguientes domicilios:

-En la escritura de compraventa consta como domicilio del contribuyente la “Calle --, Leganés, Madrid”, y como dirección del inmueble que se adquiere la “Calle --, Diputación San Antonio Abad, Término Municipal de Cartagena”.

-En la Base de Datos de la AEAT consta como domicilio fiscal del obligado tributario en la fecha de la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación la “Calle --, Cartagena, Murcia” (y como teléfono móvil del mismo el número 667552247).

-En el documento de autoliquidación presentado en la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid con fecha 20 de enero de 2007 se consigna como domicilio fiscal del contribuyente la “Calle --, Leganés, Madrid”.

El artículo 110.2 de la LGT dispone que en los procedimientos iniciados de oficio (como son en este caso los procedimientos de inspección y de sanción tributaria), *“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 artículo 112.1 de la LGT dispone: *“Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios...”*.

Como ha quedado acreditado en el expediente, en el presente caso la Administración dirigió los intentos de notificación personal de todos los actos de los expedientes de inspección y sancionador al domicilio fiscal que constaba en la Base de Datos de la AEAT: “Calle -- Cartagena”, 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. Sin embargo, como ha puesto de manifiesto reiteradamente este Consejo Jurídico, la Administración tributaria debe intentar, con carácter previo a la vía edictal, la notificación personal en otros domicilios que consten en el expediente y que pueden ser fácilmente conocidos sin exigir de la Administración un esfuerzo desproporcionado.

Como ha venido destacando la doctrina del Consejo de Estado y la de este Órgano Consultivo (Dictámenes 36/2021 y 9/2022, entre otros) resulta necesario aplicar de manera rigurosa a la Administración los presupuestos que la legitiman para utilizar la notificación edictal, trayendo a colación, *mutatis mutandi*, la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional con relación a la falta de diligencia de los órganos judiciales en la práctica de las comunicaciones procesales, que conduce a acudir improcedentemente al emplazamiento edictal, siendo como es un medio supletorio y excepcional, sin practicar las correspondientes averiguaciones del domicilio de los actores, es decir, que se ha de desplegar una actividad previa que lleve a la convicción razonable de que los interesados no son localizables, a cuyo fin se han de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios al alcance del órgano notificador (STC 158/2007, de 2 de julio); cautelas que, desde luego, no pueden observarse en el caso sometido a consulta en la actuación de la Administración tributaria, que no intenta la notificación en el domicilio que consta en la escritura de compraventa como domicilio del contribuyente: “Calle --, Leganés, Madrid”, que es también el domicilio que figura en documento de autoliquidación presentado ante la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid.

Por lo tanto, debe considerarse que la Administración tributaria no actuó con la debida diligencia, dado que, antes de acudir a la vía excepcional de la publicación edictal, debió indagar sobre la existencia de otros posibles lugares

para practicar la notificación personal, y, en particular, debió intentar la notificación de los actos de inspección y del procedimiento sancionador en el domicilio que constaba en el expediente. Y, por lo tanto, debe considerarse que la Administración no practicó las notificaciones de la liquidación tras Acta de Disconformidad ISA-130230-2011-000379 y del acuerdo de imposición de sanción tributaria ISN- 130230-2011-000315 de conformidad con lo dispuesto en la LGT, dado que el referido artículo 112.1 exige acudir a la notificación edictal *“cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria”*.

II.-Respecto al *“grado de diligencia demostrada por el interesado”*, debe tenerse en cuenta que, como ya se ha dicho, el obligado tributario consigna en la escritura de compraventa de 30 de enero de 2007, como domicilio del contribuyente, la *“Calle --, Leganés, Madrid”*; y que ese mismo domicilio es el que se consigna como domicilio fiscal en el documento de autoliquidación presentado en la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid con fecha 2 de marzo de 2007. Por otra parte, en la Base de Datos de la AEAT consta como domicilio fiscal en la fecha de la comunicación del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, el 8 de noviembre de 2010, el domicilio de *“Calle --, Cartagena, Murcia”*.

El artículo 48.1 de la LGT dispone que *“el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria”*. Y el artículo 48.3 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”*.

El artículo 17.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dispone que *“tratándose de personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el plazo de tres meses desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente”*, y que *“en el ámbito de competencias del Estado, ...si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el correspondiente modelo de autoliquidación o comunicación de datos, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad”*. Así, se establece normativamente un instrumento específico para que los contribuyentes personas físicas comuniquen el cambio de domicilio fiscal, si bien se admite la posibilidad de que en determinados supuestos dicha comunicación pueda verificarse en el correspondiente modelo de autoliquidación o comunicación de datos.

En este sentido el Dictamen del Consejo de Estado 47/2006 señala: *“Cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria (artículo 45.2). Sobre la exigencia de ‘declaración expresa’ ha señalado el Tribunal Supremo que tal declaración puede hacerse a través de una declaración específica y singularizada al efecto, pero también indicando el nuevo domicilio en una declaración-liquidación o autoliquidación presentada por el sujeto pasivo en relación con un tributo del que deba tener conocimiento la propia Administración en el desarrollo de su actividad de gestión tributaria (Sentencia de 9 de octubre de 2001)”*.

Por lo tanto, a la vista de la normativa, la doctrina y la jurisprudencia expuesta, aunque el obligado tributario no ha realizado una comunicación independiente de cambio de domicilio, sí que consigna en el documento de autoliquidación presentado ante la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid un domicilio fiscal distinto del que constaba en la Base de Datos de la AEAT, que se corresponde con el que hizo constar en la escritura de compraventa, por lo que se puede considerar que el contribuyente ha actuado con buena fe, sin intención de ocultar su verdadero domicilio o residencia habitual para eludir posibles notificaciones tributarias.

III.-Como pone de manifiesto la propuesta de resolución, debe resaltarse que no sólo no se comunica personalmente al contribuyente el acto de gestión tributaria de liquidación, sino que tampoco se le notifica personalmente el acuerdo de imposición de sanción tributaria, y no puede desconocerse la doctrina del Tribunal Constitucional sobre las notificaciones edictales cuando de lo que se trata es de un procedimiento sancionador, como es el caso del procedimiento objeto de Dictamen.

En este sentido la Sentencia núm. 32/2008, de 25 de febrero, de la Sala Primera del Tribunal Constitucional señala que *“..Este Tribunal ha reiterado que entre las garantías del art. 24 CE que son de aplicación al procedimiento administrativo sancionador están los derechos de defensa y a ser informado de la acusación, cuyo ejercicio presupone que el implicado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento, pues sólo así podrá disfrutar de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga (STC 226/2007, de 22 de octubre , FJ 3). A esos efectos, siendo de aplicación directa lo afirmado en relación con los procedimientos judiciales, este Tribunal ha destacado la exigencia de procurar el emplazamiento o citación personal de los interesados, siempre que sea factible, por lo que el emplazamiento edictal constituye un remedio último de carácter supletorio y excepcional, que requiere el agotamiento previo de las modalidades aptas para asegurar en el mayor grado posible la recepción de la notificación por el destinatario de la misma, a cuyo fin deben de extremarse las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales, de manera que la decisión de notificación mediante edictos debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o al menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación (por todas, STC 158/2007, de 2 de julio , FJ 2)...”* .

Como ha quedado acreditado en el expediente, la Administración cumplió con la obligación formal de dirigir las diversas notificaciones del procedimiento sancionador al domicilio fiscal del recurrente que figuraba en la Base de Datos de la AEAT. Pero, una vez frustradas las posibilidades de notificación personal en dicho domicilio, la Administración sancionadora no podía limitarse a proceder a la notificación edictal, sino que debió desarrollar una mínima actividad de indagación para intentar averiguar un domicilio donde poder practicar la notificación personal. Y, como ya se ha dicho, en el propio expediente figuraba el domicilio consignado en la escritura pública de compraventa y en el documento de autoliquidación presentado ante la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid. (Además, en la Base de Datos de la AEAT figuraba un teléfono móvil del contribuyente, al que se podía haber recurrido para intentar localizar un domicilio adecuado para practicar personalmente las notificaciones).

Por lo tanto, de conformidad con la propuesta de resolución, debe considerarse que en este caso el contribuyente ha visto vulnerado su derecho a la defensa y su derecho a ser informado de la propuesta y de la imposición de sanción.

IV.-Como ha quedado acreditado en el expediente, con fecha 13 de julio de 2012 se notifican personalmente al interesado la providencia de apremio 881100709063 (derivada del impago de la liquidación tras acta de disconformidad) y la providencia de apremio 881100709124 (derivada del impago de la sanción). Con fecha 30 de julio de 2012 D. X interpone recurso de reposición contra dichas providencias alegando que *“por error del banco que gestionaba la hipoteca pagó en la Comunidad de Madrid el impuesto de una transmisión realizada en Murcia”*, por lo que solicita la *“anulación de las deudas”*. Y con fecha 10 de septiembre de 2012 la Agencia Regional de Recaudación dicta resolución por la que se desestima el recurso, considerando que *“el administrado no puede oponer frente a la correspondiente providencia de apremio motivos de nulidad relativos a la liquidación original, sino sólo las causas tasadas de oposición previstas en el artículo 167.3 de la Ley General Tributaria”*, sin que conste en el expediente que dicha resolución haya sido notificada al interesado.

Como señala la propuesta de resolución, es cierto que el obligado tributario pudo interponer reclamación económico-administrativa contra la desestimación del recurso de reposición frente a la providencia de apremio (bien contra la desestimación expresa -si la resolución desestimatoria se le notificó-, bien contra la desestimación presunta -una vez transcurrido el plazo del artículo 225.4 de la LGT si la resolución desestimatoria no se le notificó), en lugar de acudir a esta vía extraordinaria de la revisión por nulidad, pero también es cierto que ya se había realizado el pago y que el mismo había tenido plenos efectos liberatorios, y eso es precisamente lo que D. X alegó en el recurso de reposición.

El artículo 61.1 de la LGT dispone que *“se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión”*; por lo tanto, en este caso, de conformidad con dicho artículo, el pago realizado ante la Comunidad Autónoma de Madrid no tendría efectos liberatorios. Sin embargo, la redacción del artículo 106.2 del Reglamento del ITPAJD, aprobado por Real Decreto 828/1995 de 29 de mayo, que estuvo vigente hasta el día 1 de enero de 2018, disponía que *“la autoliquidación ingresada en oficina incompetente liberará al*

*contribuyente en cuanto al importe de lo ingresado, pero la oficina deberá remitir las actuaciones al órgano que considere competente, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”; por lo tanto, en este caso, de conformidad con dicha disposición, el pago realizado ante la Comunidad Autónoma de Madrid el día 2 de marzo de 2007 sí tendría efecto liberatorio.*

El Tribunal Económico-Administrativo Central responde a la cuestión de los efectos liberatorios del pago ante Administración incompetente en Resolución de 22 de octubre de 2015, que en su fundamento de derecho cuarto señala lo siguiente:

*“Tampoco puede deducirse del art. 61.1 de la nueva Ley General Tributaria una derogación expresa de la norma especial de dicho tributo [artículo 106.2 del Reglamento del ITPAJD]: <Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión>, si bien es indudable que el reglamento recaudatorio establece en el art. 33 antes transcrito, la regla general que liga la competencia funcional del órgano ante el que se realiza el ingreso, con el efecto liberatorio de pago del deudor tributario.*

*Queda pues la cuestión de aclarar si en el ámbito específico del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales sigue subsistiendo la regla especial de validez de pago ante Oficina incompetente, en contra de la regla general que propugna nuestra normativa recaudatoria en su artículo 33.*

*Pues bien, con posterioridad a los hechos a que se refieren el presente expediente se ha dictado la Ley 22/2009 de Cesión de Tributos que deroga la anterior de 2001, la cual ha introducido una novedad en la norma que reafirma la interpretación en sentido positivo. Dispone en el precepto análogo de las anteriores leyes de cesión de tributos a que se ha hecho referencia que: <3. Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio> (art. 55 Ley 22/2009).*

*El nuevo precepto introduce expresamente una regla especial que evidentemente supone la desaparición de la vigencia de la norma reglamentaria, y según la cual, a partir de la entrada en vigor de dicha Ley 22/2009, sólo el pago ante la Oficina competente por razón de territorio en función de los puntos de conexión que se establecen en el art. 33 de dicha Ley, tendrá efectos liberatorios para el obligado tributario; (en el mismo sentido, redacción actual del art. 213 Texto Refundido sobre tributos cedidos de Aragón)*

*Dada la claridad del precepto, y la modificación que supone respecto a la situación del obligado tributario, este Tribunal Central entiende que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 22/2009, seguía vigente la especial norma contenida en el art.º 106 del reglamento, por lo que el pago realizado en Oficina no competente tenía carácter liberatorio respecto al deudor tributario”.*

Por lo tanto, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, el referido artículo 106.2 del Reglamento del ITPAJD estuvo vigente hasta la entrada en vigor del artículo 55 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, que dispone que “sólo el pago ante la Oficina competente por razón de territorio en función de los puntos de conexión... tendrá efectos liberatorios para el obligado tributario”. Y, por tanto, hasta el día 20 de diciembre de 2009 seguía vigente el artículo 106.2 del Reglamento del ITPAJD, que disponía que “la autoliquidación ingresada en oficina incompetente liberará al contribuyente en cuanto al importe de lo ingresado”.

De conformidad con dicha doctrina, la autoliquidación ingresada por D. X en la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid el día 2 de marzo de 2007, por el mismo importe que le correspondía ingresar en esta Administración Tributaria según el acuerdo de liquidación ISA-130230-2011-000379, tuvo plenos efectos

liberatorios. Por lo que la Administración tributaria debió estimar el recurso de reposición frente al apremio, anular la liquidación y, lógicamente, dejar sin efecto el procedimiento ejecutivo; además, la anulación de la liquidación por reconocimiento del pago hubiera conllevado la anulación de la resolución sancionadora y, lógicamente, del apremio por el impago de la sanción tributaria. Por el contrario, como ha quedado acreditado en el expediente, la Agencia continuó con el procedimiento de apremio, tanto de la liquidación como de la sanción tributaria, llegando a practicar un embargo de bien inmueble y un embargo de salarios.

V.-Por lo expuesto, de conformidad con la propuesta de resolución, debe considerarse que el contribuyente ha visto vulnerado su derecho a la defensa y su derecho a ser informado de la propuesta y de la imposición de sanción, por lo que debe considerarse que se ha producido una vulneración de derechos susceptibles de amparo constitucional, por lo que concurre la causa de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

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

## **CONCLUSIÓN**

**ÚNICA.**-Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución consultada por cuanto procede declarar la nulidad de los actos impugnados, con todos los efectos inherentes a ello, toda vez que concurre la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1.a) de la LGT, de conformidad con lo expresado en la Consideración quinta de este Dictamen.

No obstante, V.E. resolverá.

