Consejo Jurídico
de la Región de Murcia

Dictamen nº **238/2022**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 11 de octubre 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 4 de mayo de 2022 (COMINTER 127687 2022 05 04-01_51), sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho presentada por D. X, contra expediente de gestión tributaria I01 130220 2012 031561 (exp. 2022_149), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 2 de abril de 2012 D. X y Dª. Y, casados en régimen de gananciales, suscriben escritura pública de compraventa por la que adquieren una vivienda sita en *"C/-- 30006 Puente Tocinos, Murcia".*

Con fecha 30 de abril de 2012, como consecuencia de dicha compraventa, D. X presenta declaración liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), con referencia núm. 130220 072 600102 00158 2012 310 5, en la que se consigna como domicilio del contribuyente *"Avenida --, 30006 Murcia".*

SEGUNDO.- Con fecha 26 de marzo de 2015 la Agencia Tributaria de la Región de Murcia dicta propuesta de inicio de procedimiento de gestión tributaria y de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor, expediente de gestión tributaria núm. IO1 130220 2012 031561, con apertura de trámite de audiencia.

La propuesta de liquidación se intenta notificar mediante correo certificado con acuse de recibo en la dirección *"Avenida --, 30006, Murcia",* resultando *"ausente"* en los dos intentos practicados. Por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BOE núm. 162, 8 de julio de 2015.

TERCERO.- Con fecha 14 de octubre de 2015 la Agencia Tributaria de la Región de Murcia dicta acuerdo de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor núm. ILT 130220 2015 003245, por importe a ingresar de 3.960,77 euros (sin intereses de demora).

La referida liquidación se notifica personalmente al interesado con fecha 1 de diciembre de 2012, mediante correo certificado con acuse de recibo, en la dirección *"C/ -- Puente Tocinos, Murcia".*

CUARTO.- Con fecha 23 de diciembre de 2015 D. X interpone contra la referida liquidación recurso de reposición, que es estimado parcialmente por Resolución de 3 de abril de 2017, que acuerda *"estimar en parte el recurso de reposición interpuesto anulando la liquidación núm. ILT 130220 2015 003245 de importe 3.960,77 €, (...) debiéndose girar nueva liquidación".*

La Resolución de 3 de abril de 2017 se intenta notificar personalmente, mediante correo certificado con acuse de recibo, en el referido domicilio de *"C/ --, 30006 Puente Tocinos, Murcia"*, resultando *"desconocido"* en dicho domicilio en el intento practicado el día 20 de abril de 2017. Por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BOE núm. 111, de 10 de mayo de 2017.

QUINTO.- Con fecha 29 de noviembre de 2017, como consecuencia de la estimación parcial del recurso de reposición, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia dicta nueva propuesta de inicio de procedimiento de gestión tributaria y de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor, concediendo trámite de audiencia al interesado.

La propuesta de liquidación se intenta notificar mediante correo certificado con acuse de recibo en la dirección *"Avenida --, Murcia",* resultando *"dirección incorrecta"* en el primer intento practicado, y *"ausente"* en los dos intentos posteriores. Por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BOE núm. 88, de 11 de abril de 2018.

SEXTO.- Con fecha 21 de junio de 2018 la Agencia Tributaria de la Región de Murcia dicta Acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores con liquidación provisional núm. ILT 130220 2015 004461, por importe a ingresar de 3.030,66 € (incluidos intereses de demora).

La referida liquidación se intenta notificar personalmente al interesado, mediante correo certificado con acuse de recibo, en la dirección de *"Avenida --, 30006, Murcia",* resultando *"dirección incorrecta"* en el intento practicado el día 2 de julio de 2018. Posteriormente, la liquidación se intenta notificar personalmente, también mediante correo certificado con acuse de recibo, en la dirección de *"C/ --, 30006 Puente Tocinos, Murcia"*, resultando *"desconocido"* en dicha dirección en el intento practicado el día 22 de agosto de 2018. Por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BOE núm. 237, de 1 de octubre de 2018.

SÉPTIMO.- Con fecha 7 de febrero de 2019, como consecuencia del impago de la referida liquidación, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia dicta la providencia de apremio núm. 2018/073/073/ 0881101350796/00/00, por

un importe total de 3.636,79 euros (incluido el recargo de apremio ordinario del 20%).

La providencia de apremio se intenta notificar personalmente, mediante correo certificado con acuse de recibo, en la dirección de *"Avenida --, 30006, Murcia",* resultando *"dirección incorrecta"* en el intento practicado el día 25 de julio de 2018. Por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BOE núm. 224, de 18 de septiembre de 2019.

OCTAVO.- Con fecha 4 de diciembre de 2019, como consecuencia del impago del referido apremio, se dicta diligencia de embargo de dinero de cuentas abiertas en entidades de crédito, por un importe total de 3.760,96 euros.

La diligencia de embargo se intenta notificar personalmente en la reiterada dirección de *"Avenida --, 30006, Murcia",* resultando *"dirección incorrecta"* en el intento practicado el día 17 de enero de 2020. Por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BOE núm. 25, de 29 de enero de 2020.

NOVENO.- Con fecha 26 de febrero de 2020 D. X solicita a la Agencia Tributaria de la Región de Murcia que *"sea declarada la nulidad de pleno derecho del procedimiento de Comprobación de Valores con Liquidación Provisional por falta de notificación de las mismas"*, y que *"se proceda a la devolución de la cantidad embargada indebidamente más los intereses devengados desde el embargo".*

DÉCIMO.- Con fecha 17 de septiembre de 2021, en el expediente N-5/2020, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia emite propuesta de resolución por la que considera que *"concurre 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 Providencia de Apremio 881101350796, así como de los posteriores actos del Procedimiento ejecutivo, previo dictamen preceptivo del Consejo Jurídico de la Región de Murcia".*

UNDÉCIMO.- Con fecha 2 de febrero de 2022 el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía, Hacienda y Administración Digital, en el expediente de Revisión de Oficio RO-32/2021, *"informa favorablemente la Propuesta de Resolución de estimación parcial de la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho solicitada por D. X, previo dictamen preceptivo del Consejo Jurídico de la Región de Murcia"*, considerando que procede *"declarar la nulidad de los actos contenidos en el procedimiento de apremio, que ha dado lugar a una indefensión real y efectiva del interesado".*

DUODÉCIMO.- Con fecha 24 de abril de 2022 la Dirección de los Servicios Jurídicos emite Informe núm. 39/2022, favorable a la propuesta, señalando que *"procede una estimación parcial de la revisión de oficio planteada al existir fundamentos suficientes para concluir que se ha producido una infracción jurídica en la notificación de la providencia de apremio 881101350796 (dimanante del expediente de gestión tributaria I01 130220 2012 031561 N-5/2020) conllevando una lesión de un derecho susceptible de amparo constitucional, y por ende que la indefensión alegada 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".*

DECIMOTERCERO.- Con fecha 23 de junio 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 (la liquidación provisional complementaria y los consiguientes actos del procedimiento de apremio).

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

El artículo 33.2 de la citada Ley 7/2004 prevé que la revisión de oficio en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en la LGT y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma. Según el artículo 217.5 de la LGT *"en el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda".* Y por equivalencia con el Ministro de Hacienda, es al Consejero competente en materia de Hacienda a quien corresponde tal atribución tratándose de tributos cedidos en el ámbito de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en virtud del régimen de equivalencias de los órganos de la Administración Tributaria establecido en la disposición adicional primera del Decreto 32/2006, de 21 de abril, por el que se establece la estructura orgánica de la entonces Consejería de Economía y Hacienda.

Del mismo modo, el artículo 28.7 de la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional, atribuye al Consejero competente en materia de Hacienda *"la*

declaración de nulidad de pleno derecho en vía administrativa, las tercerías y reclamaciones previas a la vía judicial y la declaración de lesividad de los actos dictados por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia relacionados con ingresos de derecho público, sean o no de naturaleza tributaria".

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

No obstante, cabe señalar que a la fecha de recepción de la consulta en este Consejo Jurídico ya 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, en la solicitud de nulidad se alega que *"todas las notificaciones relacionadas con esta segunda comprobación de valores con liquidación provisional han sido efectuadas a un domicilio incorrecto"*, y que *"tampoco se me notifica la providencia de apremio".* En concreto la recurrente alega lo siguiente:

"1.- En fecha 2 de diciembre de 2015 recibí en mi domicilio situado en la Calle -- de Puente Tocinos una primera liquidación provisional en relación con la compraventa señalada en el encabezamiento de este escrito. Todas las comunicaciones relacionadas con esta comprobación de valores con liquidación provisional fueron efectuadas a este domicilio, que se trata de mi vivienda habitual. Dicha comprobación de valores fue recurrida en reposición mediante recurso nº. IRR 130220 2016 000237 y en fecha 16-02-2016 fue estimado en parte, anulando la liquidación recurrida debiéndose girar nueva liquidación. Esta resolución me fue comunicada a mi domicilio situado en la Calle -- en fecha 20 de abril de 2017.

2.- En noviembre de ese mismo año, 2017, se comienza otro Procedimiento de Gestión Tributaria de Comprobación de Valores con Liquidación Provisional según la resolución anteriormente citada, pero esta vez en vez de efectuar la notificación a mi domicilio habitual lo hacen a un domicilio que no es el mío situado en Avenida --, 30006 de Murcia.

Todas las notificaciones relacionadas con esta segunda comprobación de valores con liquidación provisional han sido efectuadas a un domicilio incorrecto por lo que nunca fueron recibidas por mí. Como prueba de mi domicilio habitual adjunto copia tanto de diversas facturas de suministros como de la tarjeta del censo electoral en la que aparece que mi domicilio es Calle -- y no la Avenida -- donde se han realizado todas las notificaciones de esta segunda comprobación por lo que de acuerdo con el artículo 167.3 de la Ley General Tributaria que establece que "contra los procedimientos de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:...c) Falta de notificación de la liquidación".

3.- Como consecuencia de la falta de notificación de todo este procedimiento tampoco se me notifica la Providencia de Apremio y se produce un embargo en mi cuenta corriente en fecha 9 de diciembre de 2019 por importe de 3.760,96 euros".

Por lo tanto, como ponen de manifiesto los órganos preinformantes, cabe deducir que la reclamante fundamenta su solicitud de nulidad en el motivo de nulidad de la letra 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 o 30/2022, por citar sólo algunos recientes.

Parte esta doctrina de la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que admite la extensión a los procedimientos administrativos de las garantías derivadas del artículo 24 CE. Así, la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 de mayo de 2011, que realiza una síntesis de la doctrina constitucional y jurisprudencial en materia de defectos en la forma de practicar las notificaciones y sus efectos sobre la validez de la actuación administrativa, sostiene que *"aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable "mutatis mutandi" a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente (SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 3, 4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; y 111/2006, de 5 de abril, FFJJ 4 y 5).* Y añade la sentencia que *"una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento 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.- Incumplimiento de las formalidades establecidas en la LGT en la notificación de la providencia de apremio. Indefensión.

I.-El obligado tributario consigna como domicilio del contribuyente en la declaración liquidación presentada con fecha 30 de abril de 2012, la dirección *"--, Murcia".* Posteriormente, en el escrito de interposición del recurso de reposición contra la primera liquidación ILT 130220 2015 003245, con fecha 23 de diciembre de 2015, consigna como domicilio a efectos de notificaciones la dirección *"Calle --, 30006; Puente Tocinos, Murcia".* Sin embargo,

según la Base de Datos de la AEAT, tanto en la fecha de presentación de la declaración liquidación (30 de abril de 2012), como en las fechas de los intentos de notificación personal de los actos del expediente de gestión y de la providencia de apremio (desde 26 de marzo de 2015 hasta 25 de julio de 2018), el obligado tributario tenía como domicilio fiscal la dirección de *"Avenida --, 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 autoliquid ación 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 comunica de forma expresa en el expediente de gestión tributaria (en el escrito de interposición de recurso de reposición contra la primera liquidación) el domicilio al que quiere que se le realicen las notificaciones, que es el de la vivienda adquirida en virtud de la escritura pública que da origen al expediente impugnado, y por lo tanto, como señala la propuesta de resolución, no se puede concluir que el contribuyente haya actuado sin buena fe o falta de diligencia.

II.-El artículo 110.2 de la LGT dispone que en los procedimientos iniciados de oficio (como son en este caso los procedimientos de gestión tributaria y de apremio), *"la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin"*. Y el siguiente artículo 112.1 dispone que *"cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos*

de notificación", que *"será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar"* y que "en este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios...".

En el expediente figuran como domicilios del contribuyente los siguientes:

-En la escritura de compraventa se hace constar como domicilio del contribuyente *"Avenida --, Murcia".* Y se hace constar como dirección de la vivienda adquirida *"Calle --, 30006, Puente Tocinos, Murcia".*

-En la declaración liquidación se consigna como domicilio del contribuyente *"--, 30006, Murcia".*

-En el escrito de interposición del recurso de reposición contra la primera liquidación (ILT 130220 2015 003245) se consigna como domicilio a efectos de notificaciones *"Calle --, 30006; Puente Tocinos, Murcia".*

-En la Base de Datos de la AEAT en la fecha de notificación de la segunda liquidación (ILT 130220 2017 004461) y de la providencia de apremio (2018/073/073/0881101350796/00/00) consta como domicilio fiscal *"Avenida --, Murcia".*

Ha quedado acreditado en el expediente que los intentos de notificación personal del acuerdo de liquidación provisional núm. ILT 130220 2015 004461 se dirigieron a los dos domicilios que figuran en el expediente, tanto al domicilio fiscal como al domicilio que el obligado tributario señala como *"domicilio que designa para notificaciones"* (en el escrito de interposición de recurso de reposición contra la primera liquidación ILT 130220 2015 003245), por lo que debe considerarse que la Administración Tributaria actuó con la debida diligencia y que fue correcta la notificación edictal.

En efecto, la Administración tributaria intentó notificar la referida liquidación provisional núm. ILT 130220 2015 004461 en el domicilio fiscal que constaba en la Base de Datos de la AEAT, de conformidad con el referido artículo 110.2, y al resultar infructuoso el intento de notificación personal en el domicilio fiscal, antes de acudir a la notificación edictal, de conformidad con el referido artículo 112, intentó la notificación en el otro domicilio que constaba en el expediente. Por lo tanto, debe considerarse que la Administración cumplió todas *"las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones"* (que es el primero de los elementos a los que se refiere la citada STS de 22 de septiembre de 2011), y también debe considerarse que fue adecuado y suficiente el "*grado de diligencia demostrado por la Administración"* (que es el segundo de los elementos a los que se refiere la citada sentencia).

III.- Sin embargo, también ha quedado acreditado en el expediente que los intentos de notificación personal de la providencia de apremio núm. 2018/073/073/0881101350796/00/00 únicamente se dirigen al domicilio que constaba como domicilio fiscal en la Base de Datos de la AEAT, pero no se dirigen al domicilio que el obligado tributario comunica en el escrito de interposición de recurso de reposición.

Como pone de manifiesto la propuesta de resolución, incluso en los procedimientos iniciados de oficio, si el interesado señala de manera expresa un domicilio diferente al fiscal, habrá de estarse a aquél como lugar en el que intentar la práctica de las notificaciones. En este sentido, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 3 de Julio de 2013, recurso 2511/2013, declara que *"el señalamiento por los interesados de domicilio donde desean ser notificados es independiente de la forma en que el procedimiento se inicia, de oficio o a instancia de parte, siendo un derecho de los interesados en el procedimiento -también*

ejercitable en los procedimientos incoados de oficio- y, desde luego, la designación de representante con todas garantías legales y de un domicilio específico para notificaciones, impide la validez de las notificaciones efectuadas sin tener en cuenta tales designaciones, que se convertirían así en inoperantes, pues una interpretación contraria vaciaría de contenido tanto la posibilidad de designar representantes (ex artículo 32 de la LRJPA) como la de designar domicilio a efectos de notificaciones".

Además, 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 d e julio).

Ha quedado acreditado en el expediente que la Administración tributaria intentó notificar la providencia de apremio en el domicilio fiscal que constaba en la Base de Datos de la AEAT, de conformidad con el referido artículo 110.2, y al resultar infructuoso el intento de notificación personal 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

En este caso, la Administración tributaria, dado que conocía un domicilio señalado por el interesado expresamente para notificaciones, no debió acudir a la vía excepcional de la publicación edictal sin antes intentar la notificación personal de los actos del procedimiento ejecutivo en dicho domicilio, en el que, además, se habían notificado personalmente otros actos del procedimiento de gestión tributaria (acuerdo de liquidación provisional complementaria con comprobación de valor ILT 130220 2015 003245).

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 la providencia de apremio en el domicilio señalado por el interesado que constaba en el expediente. Y, por lo tanto, debe considerarse que la Administración no practicó la notificación de la providencia de apremio 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".*

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".*

V.- Por lo expuesto, debe considerarse que, en contra de lo solicitado por el reclamante, la notificación de la liquidación núm. ILT 130220 2015 004461 se ha practicado conforme a derecho. Y que, por el contrario, de conformidad con lo solicitado en la reclamación, en la notificación de la providencia de apremio núm. 2018/073/073/0881101350796/00/00 sí se ha producido una infracción jurídica que lleva consigo una vulneración de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y, en concreto, del derecho a la defensa o la prohibición de indefensión, por lo que concurre la causa de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la LGT.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución consultada por cuanto procede declarar la nulidad de la providencia de apremio núm. 2018/073/073/0881101350796/00/00, 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.