



## Dictamen nº 225/2023

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 1 de agosto de 2023, 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, Fondos Europeos y Administración Digital (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 18 de mayo de 2023 (COMINTER 126369), sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instada por D. X, contra resolución en expediente de gestión tributaria (exp. 2023\_178), aprobando el siguiente Dictamen.

### **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.** - Con fecha 15 de octubre de 2014 se suscribió escritura pública de “*compraventa de vivienda*”, por la que D. X de nacionalidad británica y D<sup>a</sup>. Y, de nacionalidad china, casados bajo el régimen legal de gananciales, con domicilio en --, Suzhou, China, adquieren una vivienda sita en calle -- en Murcia.

En nombre y representación de los referidos cónyuges interviene en dicha escritura D.<sup>a</sup> Z, señalando como domicilio para la práctica de las notificaciones, de conformidad con lo prevenido en el art. 46 de la Ley General Tributaria, el de “--”, con domicilio social en Avenida --, 30.730, San Javier, Murcia.

Con fecha 11 de noviembre de 2014, como consecuencia de dicha compraventa, D. X presenta declaración-liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aportando la referida escritura pública.

**SEGUNDO.** - Con fecha 11 de julio de 2018 la Agencia Tributaria de la Región de Murcia dicta propuesta de inicio de procedimiento de gestión tributaria de comprobación de valores núm. I01 130220 2014 089598. Dicho acuerdo de inicio se notificó mediante correo certificado con acuse de recibo en el domicilio CL --30592-MURCIA (MURCIA), siendo el receptor D. P.

**TERCERO.** - Con fecha 2 de octubre de 2018 la Agencia dicta acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores con liquidación provisional núm. ILT 130220 2018 005899, que se intentó notificar mediante correo certificado con acuse de recibo en el domicilio CL -- -30592-MURCIA (MURCIA) el día 18 de octubre de 2018, siendo devuelto por dirección incorrecta; por lo que se procede a la notificación por edictos en el Boletín Oficial del Estado (BOE) nº 277, de 16 de noviembre.

**CUARTO.** - Con fecha 9 de abril de 2019 la Agencia dicta providencia de apremio núm. 2018/073/073/0881101361935/00/00 (por el impago en voluntaria de la liquidación anteriormente referida, por importe de 2,228,93 euros), que se intentó notificar mediante correo certificado con acuse de recibo en el domicilio de CL -- -30592-MURCIA (MURCIA), los días 6 y 7 de mayo, siendo devuelto a origen por “Sobrante” (no retirado en oficina); por lo que la notificación se realizó mediante edictos publicados en el BOE núm. 130 de 31 de mayo de

2019.

**QUINTO.** – Con fecha 9 y 10 de octubre de 2019, se intenta la notificación de Diligencia de Embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito mediante correo certificado con acuse de recibo, en el domicilio CL --,-30592-MURCIA (MURCIA), siendo devuelto a origen por “Sobrante” (no retirado en oficina).

**SEXTO.** - Con fecha 18 de octubre de 2019 D. X solicita a la Agencia que se declaren nulas de pleno derecho las notificaciones efectuadas al no efectuarse en el domicilio del sujeto pasivo, siendo el procedimiento tributario igualmente nulo de pleno derecho, por prescindir total y absolutamente del procedimiento, y determine la prescripción de la acción sobre la base de lo dispuesto en los artículos 66 y 217, apartado 1º, incisos a y e), y apartado 5º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Con fecha 6 de julio de 2020 se notifica el preceptivo trámite de audiencia al reclamante, quien con fecha 8 de julio de 2020 presenta escrito de alegaciones, en el que se ratifica en los argumentos formulados en la solicitud inicial.

**SÉPTIMO.-** Con fecha 30 de julio de 2020 la Agencia Tributaria de la Región de Murcia 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 ILT 130220 2018 005899, correspondiente al procedimiento de gestión I01 130220 2014 089598, ...previo dictamen preceptivo del Consejo Jurídico de la Región de Murcia”*.

**OCTAVO.** - Con fecha 27 de abril de 2023 el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía, Hacienda, Fondos Europeos y Administración Digital *“informa favorablemente la propuesta de estimación de la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho instada por D. X, ...previa solicitud de los dictámenes preceptivos de la Dirección de los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma de la región de Murcia y del Consejo Jurídico de la Región de Murcia”*.

**NOVENO.** - Con fecha 8 de mayo de 2023 la Dirección de los Servicios Jurídicos *“informa favorablemente la propuesta”*.

**DÉCIMO.** - Con fecha 18 de mayo de 2023 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, el actor, 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 provisional complementaria y 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. - Las causas de nulidad invocadas.**

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

En particular, la revisión de oficio de actos tributarios regulada en el artículo 217 de la LGT procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia en el acto cuya revisión se insta de vicios especialmente graves que fundamenten dicha declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Por ello, no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en un procedimiento de revisión de oficio, sino sólo los específicamente establecidos en la ley, que para el supuesto que nos ocupa y atendida la expresa invocación efectuada por el interesado son los que se concretan en el artículo 217.1, letras a) y e) de la LGT, de acuerdo con el cual:

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

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

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

El recurrente alega, esencialmente, *“Es por ello que la notificación efectuada, no es el domicilio del objeto de compraventa y por lo tanto es nula de pleno derecho y no puede desplegar ningún efecto...se ha generado una*

*verdadera situación e indefensión conculcando gravemente el derecho a la tutela judicial efectiva del señor Gait, por no poder haber tenido acceso a los recursos que eran pertinentes.”; solicita la declaración de nulidad de las liquidaciones tributarias debido a que no se le notificaron debidamente, en la medida en que no se cumplieron los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico para la práctica de las notificaciones administrativas y se acudió a la publicación edictal de las citaciones para su notificación por comparecencia sin haber agotado las posibilidades de notificación personal. Considera el recurrente que resultando inadmisibles los defectos de forma aducidos: “*interesa esta parte que las no tificaciones efectuadas se declaren nulas de pleno Derecho, al no realizarse en el domicilio del sujeto pasivo, siendo el procedimiento tributario igualmente nulo de pleno Derecho al realizarse prescindiendo total y absolutamente del procedimiento, y generando una completa situación de indefensión en la persona del obligado tributario, lesionando los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional de conformidad con el artículo 24 de la CE, en relación con el artículo 47, apartado 1º, incisos a) y e), de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, por cuanto se le ha privado de tener conocimiento de actos administrativos relevantes para él así como de su derecho a interponer los recursos ordinarios que la Ley permite, más flexibles y menos rigoristas que los extraordinarios como el presente*”.*

Además, alega la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria conforme al artículo 66 LGT, ya que, al no ser correctos los intentos de notificación, han transcurrido los cuatro años desde la fecha de inicio del procedimiento de liquidación provisional.

#### **CUARTA. - Irregularidades en la notificación practicada.**

En primer lugar, resulta necesario determinar si efectivamente existieron irregularidades en la notificación y, para el supuesto de que así fuese, si las mismas tienen entidad suficiente para declarar su nulidad.

Como señala la propuesta de resolución, del examen del expediente resulta:

- En la escritura de compraventa se hace constar la nacionalidad británica del contribuyente y su domicilio en China, Yangchenghu Rd, Loufeng, Nth Park, SIP 215021, Suzhou BI 46, Chaungtou Industrial Workshops.
- En la escritura de compraventa se hace constar: “ Se señala como domicilio para la práctica de las notificaciones que procedan, de conformidad con lo prevenido en el art. 46 de la Ley General Tributaria, el de “--”, con domicilio social en Avenida --, 30.730, San Javier, Murcia y C.I.F. B.73315889.”
- En la Declaración-Liquidación se consigna como domicilio del declarante, sujeto pasivo, Avenida --, 30730, San Javier, Murcia.

Los intentos de notificación personal únicamente se dirigieron por la Administración al domicilio del inmueble adquirido, de acuerdo con la normativa reguladora del impuesto de transmisiones patrimoniales (art. 47 LGT en relación con el 56.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, TRLITPYAJD) pero en ningún momento se dirigieron al domicilio que el propio contribuyente consignó en la declaración liquidación y además era el que en la escritura de compraventa se había señalado: “*....como domicilio para la práctica de las notificaciones que procedan, de conformidad con lo prevenido en el art. 46 de la Ley General Tributaria, el de “--”, con domicilio social en Avenida --, 30.730, San Javier, Murcia y C.I.F. B.73315889.*”, teniendo en cuenta, además, que una apoderada de dicha sociedad había actuado como su representante en la escritura y que el precepto legal reseñado en la escritura es el que regula la representación voluntaria de los obligados tributarios con capacidad de obrar.

Pero es que, además, los intentos de notificación personal no se dirigieron al domicilio del propio contribuyente residente en el extranjero, tal y como consta en el propio expediente.

De conformidad con el artículo 110.2 de la LGT, en los procedimientos iniciados de oficio (como los procedimientos objeto de este Dictamen), la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin. La práctica de la notificación se ajustará a la regulación general de las notificaciones administrativas (artículo 109 LGT), con las especialidades establecidas en la propia LGT, cuyo artículo 112 regula la notificación por comparecencia, a la que podrá acudir la Administración tributaria cuando no

haya podido practicarse la notificación personal.

Como se ha dicho, las notificaciones se intentaron practicar en un domicilio (inmueble objeto de compraventa) que no era el señalado por el sujeto pasivo a efectos de notificaciones, 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 de los actos del procedimiento en el domicilio del representante que consta en la escritura pública de compraventa y en la declaración-liquidación del impuesto que presenta el interesado (*"Avenida --, 30.730, San Javier, Murcia"*). Y que tampoco intenta la notificación en el domicilio del interesado, que también consta en la escritura de compraventa (*"--, China"*).

Los interesados no designaron en su momento un representante fiscal, como exige la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 47 de la LGT en relación con el artículo 56.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre -TRLITPAJD-) y, en consecuencia, el domicilio fiscal debía ser el domicilio del inmueble objeto de la transmisión (el referido artículo 56.5 señala que *"cuando no se hubiese designado representante o se hubiese incumplido la obligación de comunicar dicha designación, se considerará como domicilio fiscal del contribuyente no residente el inmueble objeto de la transmisión"*).

Por lo tanto, cuando la Administración dirige las notificaciones a la vivienda vacacional adquirida por los contribuyentes actúa correctamente y conforme a lo establecido en la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. No obstante, una vez constatada la imposibilidad de notificar en dicho domicilio, no procede sin más acudir a la publicación edictal, sino que antes han de realizarse actuaciones de indagación acerca de otros posibles lugares de notificación. Una simple lectura del expediente de gestión tributaria habría permitido conocer la dirección postal de los interesados en su país de residencia, así como la identidad y dirección de su representante a efectos del hecho imponible.

Acerca de la obligación de la Administración de intentar la notificación de los obligados tributarios no residentes en España en sus lugares de origen o, en general, en domicilios situados en el extranjero, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución número 6006/2015, de 25 de febrero de 2016, dictada en un recurso de alzada para unificación de criterio, señala que:

*"...nuestros Tribunales han matizado también la forma de actuar en el régimen de notificaciones cuando nos encontramos ante un no residente, sin diferenciar en función del tipo de acto administrativo que se intenta notificar. La reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2015 (Rec. nº 302/2012), relativa a las notificaciones a sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente, señala lo siguiente:*

(...)

*La Administración, bajo el principio de buena fe, no solo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que está obligada a asegurar la efectividad del conocimiento de sus decisiones por residentes extranjeros, lo que implica, en lo que a nuestro supuesto afecta, la utilización de los medios de cooperación internacional previstos (en nuestro caso en el Convenio entre el Reino de*

España y el Reino de los Países Bajos), para realizar la notificación de forma eficaz.

*No puede afirmarse que, en el presente supuesto, la Administración haya utilizado los medios que tenía a su alcance para practicar la notificación en el domicilio del contribuyente, que le era conocido, y asegurarse de este modo, el pleno conocimiento por parte del contribuyente del acto administrativo notificado, antes de acudir a las notificaciones edictales, dado el carácter supletorio y subsidiario de éstas”.*

La referida Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central también recoge el siguiente párrafo de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de marzo de 2014 (Rec. núm. 93/2012):

*“La entidad invoca la lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. En relación con las notificaciones, la jurisprudencia ha sentado la obligación de la Administración de actuar con diligencia y buena fe y el carácter subsidiario de la notificación por edictos. El contribuyente había otorgado la representación a una persona que compareció ante la Administración y renunció a la misma. La Administración, conocedora de que se había transmitido el inmueble, intentó la notificación en el mismo, por lo que no desplegó toda la buena fe que sería exigible. El carácter supletorio de la notificación edictal hubiera requerido agotar las posibilidades a su alcance, como lo es notificar en el domicilio en Alemania consignado en la declaración de transmisión del inmueble”.*

Ha de recordarse al efecto que el artículo 177 sexies de la LGT establece normas en relación con la asistencia internacional en las notificaciones tributarias, de modo que en el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado, produciendo tales notificaciones los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española.

La reiterada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central finaliza estableciendo el siguiente criterio, que se reproduce aquí de forma literal:

*“Tratándose del caso específico de los no residentes, nada obsta para que, cumplidos los requisitos para la práctica de las notificaciones por parte de la Administración y no siendo posible llevarla a cabo, pueda acudirse a la notificación por comparecencia. Ahora bien, en el caso de no residentes, y en particular de los no residentes sin establecimiento permanente, se considera que, teniendo en cuenta los requisitos exigidos por nuestra jurisprudencia para acudir válidamente por la Administración a la notificación por comparecencia y la existencia de una normativa específica como lo son las normas de asistencia mutua -en particular, el artículo 177 sexies de la Ley General Tributaria- y los Convenios de doble imposición suscritos por España, la Administración no sólo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que también está obligada, antes de proceder a la notificación edictal, a acudir a los medios de cooperación internacional previstos, con el fin de realizar las notificaciones de forma eficaz para asegurarse de la efectividad del conocimiento de sus actos”.*

Es evidente que no fue esta actuación la que llevó a cabo la Administración tributaria regional, sino que una vez intentada la notificación domiciliaria en el inmueble objeto de la liquidación que se impugna, y sin realizar indagación suficiente acerca de la existencia de otros posibles lugares o vías hábiles para la notificación personal del interesado, pasó a publicar los correspondientes anuncios de citación para notificación por comparecencia. El resultado de este proceder de la Administración tributaria es la ignorancia, por parte del interesado, no sólo de los actos de gestión tributaria tendentes a la correspondiente liquidación, sino que tampoco consta que se les notificaran personalmente la Providencia de Apremio, ni la Diligencia de Embargo de cuentas bancarias.

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

El Consejo Jurídico ha venido señalando (por todos, Dictamen 25/2008) que la hipotética falta de notificación del acto impugnado no lesiona el contenido esencial de un derecho susceptible de amparo constitucional, más en concreto, del derecho a la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 24.1 de la Constitución. Y ello porque la extensión de tal derecho al ámbito administrativo sólo es admitida por el Tribunal Constitucional para el caso de que se esté ante procedimientos sancionadores, como destacó este Consejo Jurídico en los Dictámenes 19 y 20 de 1999. Desde su Sentencia de 8 de junio de 1981, el Alto Tribunal ha sostenido que las garantías consagradas en el artículo 24 de la Constitución sólo resultan aplicables en los procesos judiciales y en los procedimientos

administrativos de carácter sancionador, consecuencia de la identidad de naturaleza de los mismos. Al ser 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 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).

Por el contrario, cuando la notificación no llega a su destinatario de forma efectiva, por causas imputables a la Administración, de manera que aquél no puede reaccionar frente a las liquidaciones giradas, considera el Consejo de Estado que sí procede declarar la nulidad. Así, en Dictamen 2103/2010, manifiesta que “la AEAT se dirigió a una dirección incorrecta, que había dejado de tener la condición de domicilio fiscal del Sr. ..., tal y como éste había comunicado previamente a la Administración. Ello impidió que la notificación personal pudiera llegar a practicarse, siendo esta circunstancia imputable únicamente a la Administración, y priva de eficacia a la notificación edictal. En definitiva, se han producido graves deficiencias en las notificaciones practicadas que han dado lugar a una situación de indefensión real y efectiva, pues el Sr. ... se vio privado de la posibilidad de acudir a la vía del recurso contra la liquidación practicada”, añadiendo a continuación que “adicionalmente, no hay que olvidar que ante el impago de la deuda tributaria, se inició la vía de apremio, de la que el interesado no tuvo conocimiento hasta que su entidad bancaria le comunicó el embargo. Por lo tanto, también en relación con los actos dictados en fase ejecutiva concurre análoga carencia”. En análogo sentido, el Dictamen 928/2018 del Consejo de Estado.

Tanto la jurisprudencia constitucional como la ordinaria sostiene que no cabe alegar indefensión cuando es la propia actuación del interesado la que ha contribuido a impedir que las notificaciones llegaran a su conocimiento. Podría interpretarse, entonces, que la no designación o, al menos, la no comunicación formal de representante fiscal en España determinaría que se considerara como domicilio fiscal del interesado el del inmueble objeto de la liquidación que se impugna y que, en consecuencia, habiendo cumplido la Administración con su deber de intentar notificar en dicho domicilio, ello bastaba para acudir a la notificación edictal si las notificaciones personales en tal dirección resultaban infructuosas.

A tal efecto, la ya citada STS de 5 de mayo de 2011 recuerda que “esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo (...) En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora-siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles”. Añade, asimismo, la referida Sentencia que “esa buena fe obliga a la Administración a que, aun cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [SSTC 76/2006, de 13 de marzo, FJ 4; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 3], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente

*acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4)”.*

Recogiendo esta doctrina jurisprudencial, la STSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Málaga), núm. 24/2016, de 18 de enero, recuerda que, de conformidad con el artículo 56.5 TRLITPYAJD, en el caso de los no residentes, éstos tendrán su domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en el de su representante fiscal, que deberán designar conforme a lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, y que cuando no se hubiese designado representante o se hubiese incumplido la obligación de comunicar dicha designación, se considerará como domicilio fiscal del contribuyente no residente el inmueble objeto de la transmisión. Por ello, entiende la Sentencia que, en la medida en que el obligado tributario no designó representante fiscal en España, contribuyó a impedir que las notificaciones que habían de practicarse en el correspondiente procedimiento de comprobación de valores no llegaran a ser efectivas, por lo que no aprecia indefensión en el hecho de que la Administración tributaria acudiera a la notificación edictal. No obstante, advierte la sentencia que por la Administración se actuó con diligencia intentando la notificación en otros domicilios alternativos que constaban en registros públicos, como el que hizo constar el interesado al solicitar el NIE (número de identificación de extranjeros). Y este último extremo es el que diferencia sustancialmente el supuesto decidido en dicho pronunciamiento judicial del que es objeto de este Dictamen, pues ya hemos dejado sentado que la Agencia Tributaria regional no actuó con la diligencia debida cuando ante lo infructuoso de los intentos de notificación en la dirección del inmueble objeto de transmisión acude directamente a la notificación edictal sin intentar previamente dirigir sus actos de comunicación a otros domicilios que obraban en el mismo expediente, por lo que no adecuó su actuación a las exigencias de diligencia y buena fe que impone la jurisprudencia para poder hacer recaer en la propia actuación de la persona interesada la responsabilidad de la ineficacia de las notificaciones efectuadas.

Por su parte, la STSJ Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, núm. 202/2016, de 17 de marzo, en un supuesto que guarda evidentes similitudes con el que es objeto de este Dictamen, afirma que: *“aunque la Administración conocía la condición de extranjeros de los sujetos pasivos del impuesto, y que los mismos habían actuado, tanto en la escritura de compraventa como en la presentación de autoliquidación del ITPAAJDD por medio de representante y pese a que les constaba el domicilio de este representante, con domicilio designado en la Ciudad de Cartagena, remitieron las actuaciones a la vivienda adquirida, y lo que es más grave, pese a que la notificación de la liquidación resultó devuelta por ser incorrecta la dirección consignada o no ser suficientes, no se intentó una segunda notificación ni en el mismo domicilio expresando correctamente la dirección, ni en el domicilio del apoderado, de forma que, esta defectuosa notificación no habilitaba a la administración a proceder a la notificación edictal, que como ha señalado el Tribunal Constitucional, 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). Y añade dicha Sentencia que: “ciertamente el contribuyente ha incumplido las obligaciones que le impone el TR de la Ley sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en orden a comunicar a la Administración un domicilio en España en el que recibir las notificaciones, sin embargo, ello no exime a la Administración de su obligación de agotar los medios a su alcance para garantizar que la notificación practicada surta su finalidad propia, sobre todo cuando les constaba el domicilio en España del representante de los administrados”.*

En definitiva, la Administración incumplió su deber de diligencia en la práctica de los actos de comunicación de los actos derivados de los procedimientos de gestión y ejecutivo, pues no intentó, con carácter previo a la vía edictal, la notificación personal en los otros domicilios que constaban en el expediente y que podían ser fácilmente conocidos sin exigir de la Administración un esfuerzo desproporcionado. Al no tener conocimiento de los actos administrativos, el interesado no pudo combatirlos ni realizar actuación alguna en defensa de sus derechos.

Ha de destacarse que en el supuesto sometido a consulta no sólo no se comunican al contribuyente los actos de gestión tributaria, sino que tampoco se le notifican personalmente las providencias de apremio. Y como reiteradamente ha puesto de manifiesto este Consejo Jurídico (Dictámenes 323/2019, 9/2022 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 Consejo de Estado en Dictamen 509/2010”.*

Procede, en consecuencia, declarar la nulidad de la liquidación provisional complementaria, así como de todos los actos posteriores, cuya falta de notificación ha dado lugar a una indefensión real y efectiva del interesado, al impedirle conocer la existencia misma del procedimiento hasta el momento en que los actos resultantes del mismo ya habían sido ejecutados; por lo tanto, concurre la causa de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la LGT.

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

Ha de recordarse la constante doctrina, elaborada en interpretación del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pero trasladable a la revisión de los actos dictados en materia tributaria, dada la identidad de los términos utilizados por el artículo 217.1.e) de la LGT, según la cual para que opere esta causa de nulidad, el empleo de los dos adverbios “total y absolutamente” recalca “la necesidad de que se haya prescindido por entero, de un modo manifiesto y terminante, del procedimiento obligado para elaborar el correspondiente acto administrativo; o bien de algunos de sus trámites esenciales que se pueda equiparar a esa omisión total. Junto a lo anterior, precisamente para ponderar la especial gravedad del vicio que se alega, ha de analizarse si se causó indefensión al interesado, para lo que habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las consecuencias que sufrió por tal conculcación y lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido” (Dictamen del Consejo de Estado 670/2009). Y es que, en la interpretación estricta que demanda esta causa de nulidad, ha de ser puesta en relación con la función de garantía inherente a la exigencia de que el ejercicio de las potestades y competencias administrativas se actúe a través de un procedimiento, a la vez garantía de los ciudadanos y del interés público. Por ello, la eventual concurrencia de esta causa de nulidad no debe examinarse desde una perspectiva formalista, sino desde una óptica sustantiva, en la que lo decisivo no es tanto la ausencia de uno o varios trámites, como que no se hayan respetado los principios o reglas esenciales que informan el procedimiento (Dictamen del Consejo de Estado 2183/2003). En este sentido se pronuncian, entre otros, nuestros Dictámenes 104/2014, 173/2 020 y 9/2022.

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

**SÉPTIMA. - Prescripción.**

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

*“Finalmente, en cuanto a la pretendida prescripción del derecho de la Administración a efectuar la liquidación practicada, aducida también por la mercantil interesada, cabe afirmar, como ya señalamos en Dictamen 22/2011, que aún en el caso en que hubiera concurrido, no existiría, por esa razón causa de nulidad de pleno derecho de las previstas en el artículo 217.1 LGT, ya que la liquidación de una deuda supuestamente prescrita daría lugar, en su caso, a un vicio de anulabilidad, pero no de nulidad absoluta. En el mismo sentido el Consejo de Estado en Dictámenes 541/2002 o 2408/1996, indicando este último que la prescripción del derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria (artículo 64.a) de la Ley General Tributaria) no constituye en modo*

*alguno un vicio de nulidad con arreglo a lo dispuesto en el artículo 153 de la Ley General Tributaria, si bien podría determinar la anulabilidad de tales actos, ya en vía de revisión de ofici o de actos anulables, ya por medio de reclamación económico-administrativa y, en su caso, posterior recurso contencioso-administrativo”.*

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

## **CONCLUSIÓN**

**ÚNICA.** -Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución consultada por cuanto 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.

