



Consejo Jurídico  
de la Región de Murcia

Dictamen nº 250/2023

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 8 de septiembre 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 17 de mayo de 2023 (COMINTER 126224), sobre revisión de actos nulos de pleno derecho instada por D.<sup>a</sup> X contra expediente de gestión tributaria (exp. 2023\_176), aprobando el siguiente Dictamen.

## **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.-** Con fecha 2 de diciembre de 2013 se presenta Declaración Liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por una compraventa, según escritura pública de 25 de noviembre de 2013, en la que D.<sup>a</sup> X adquiere una vivienda.

**SEGUNDO.-** El 12 de agosto de 2016 se inicia procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada (I01 130220 2013 091999) y de liquidación provisional complementaria de autoliquidación sin comprobación de valor, nº ILT 130220 2016 003959, por importe a ingresar de 2.639,16 euros, notificada mediante publicación de anuncio en el BOE el día 19 de diciembre de 2016, tras dos intentos infructuosos de notificación postal.

El procedimiento finaliza mediante acuerdo de 27 de abril de 2017, de terminación de procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada con liquidación provisional, por importe de 3.016,45 euros, que se notifica personalmente a la interesada el 31 de mayo de 2017. En dicho acuerdo se indica de forma expresa que *“Deberá presentar el recurso o la reclamación económico-administrativa, así como la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, por medios electrónicos en caso de estar obligado a relacionarse con las Administraciones Públicas de esta manera”*.

**TERCERO.-** Frente a dicho acto, un Letrado, que actúa en nombre y representación de la Sra. X, presenta un recurso de reposición, el 30 de junio de 2017, de forma presencial en el registro general de la Delegación del Gobierno en Murcia, en formato papel.

El 18 de septiembre de 2017 se dirige requerimiento al Letrado actuante para que, en virtud de lo establecido en el artículo 68.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), proceda a subsanar el defecto advertido en el recurso interpuesto, mediante su presentación por medios electrónicos, al venir obligado a relacionarse por esta vía con la Administración, ex artículo 14.2 y 3 LPAC.

En el mismo requerimiento se le informa que *“tal y como indica el citado art. 68.4, se considerará como fecha de presentación de la solicitud aquella en la que haya sido realizada la subsanación”*.

Asimismo, se requiere al Letrado para que acredite la representación que afirma ostentar respecto de la interesada.

Este requerimiento es notificado a la dirección electrónica habilitada (DEH) correspondiente al -- (DNI del abogado), con fecha de puesta a disposición de 19/07/2017 y fecha de rechazo 29/07/2017.

Con fecha 3 de octubre de 2018 se dicta Diligencia de Archivo de Procedimiento de recurso de reposición IRR 130220 2017 000621.

**CUARTO.-** Con fecha 3 de mayo de 2017 se dicta acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción ISN 130220 2017 001437, que es notificado en fecha 31 de mayo de 2017, que finaliza por acuerdo de imposición de sanción tributaria, de 26 de junio de 2017, que es notificado a la interesada el 8 de noviembre de 2017. Recurrido en reposición, es desestimado por Resolución de 28 de septiembre de 2018, notificada el 19 de octubre de 2018.

**QUINTO.-** Con fechas 15 de septiembre de 2017 y 22 de agosto de 2020, se dictan sendas Providencias de Apremio, 881101226643 (en concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales), y 881101442611 (en concepto de sanciones), y se expiden diversas diligencias de embargo de dinero y de sueldos, salarios y pensiones.

**SEXTO.-** El 11 de octubre de 2018, la Sra. X solicita que se declare la nulidad de lo actuado en el expediente de comprobación limitada I01 130220 2013 091999 tras la interposición del recurso de reposición de 30 de junio de 2017, por no constar debidamente notificado a su representante el requerimiento de subsanación de los defectos de que adolecía el escrito de recurso de reposición presentado, dado que dicho requerimiento se dirigió a la dirección electrónica habilitada personal del abogado, que no existía por no estar dada de alta, y no al correo electrónico profesional que constaba en el documento de apoderamiento aportado junto al recurso, que se elaboró conforme al modelo establecido por la propia Comunidad Autónoma.

En cualquier caso, manifiesta que, de conformidad con la Disposición final séptima LPAC, que retrasa hasta el 2 de octubre de 2020 la entrada en vigor de las disposiciones de la Ley relativas, entre otras materias, a los registros electrónicos, la obligación de relacionarse por medios electrónicos que el artículo 14 LPAC impone a los abogados, también habría quedado demorada hasta dicha fecha, por lo que en el momento de presentar el recurso no venía obligado a hacerlo por medios electrónicos, por lo que no debió la Administración requerir la subsanación relativa al medio de presentación ni, en consecuencia, inadmitir dicho recurso ante la falta de subsanación.

Del mismo modo, alega que el requerimiento de subsanación se basaba en el artículo 68.4 LPAC, aplicable a los procedimientos iniciados a instancia del interesado y no a los iniciados de oficio, como era el caso, en cuyo seno el recurso de reposición pretende hacer efectivo el derecho a la defensa.

Asimismo, entiende que no procedía el requerimiento de subsanación de la acreditación de la representación, pues ya constaba en el documento adjunto al escrito de recurso de reposición.

Alega, además, que como consecuencia de no haberse tenido por interpuesto el recurso de reposición presentado el día 30 de junio de 2017, se inició de oficio la vía ejecutiva, la cual al devenir de un procedimiento que ha de ser declarado nulo, es también nula de pleno derecho. Por otra parte, se indica que la providencia de apremio se notificó en una dirección incorrecta e inexistente.

Se solicita, en definitiva, que se declare la nulidad de todo lo actuado en el expediente de liquidación complementaria tras la interposición del recurso de reposición, de fecha 30 de junio de 2017, al amparo de lo establecido en el artículo 217.1, letra e) LGT, retrotrayéndose las actuaciones a dicho momento para que continúe el procedimiento por sus trámites; solicitud de declaración de nulidad que se hace extensiva al procedimiento ejecutivo.

**SÉPTIMO.-** El 23 de noviembre de 2018 la Sra. X, solicita que se declare la nulidad de la providencia de apremio 2017 073 0881101226643 y del expediente de comprobación limitada I01 130220 2013 091999.

El escrito se califica por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia como recurso de reposición contra la diligencia de embargo de cuentas, de 25 de septiembre de 2018, y se estima por Resolución del Jefe de Servicio

de Recaudación en Vía Ejecutiva, de 29 de octubre de 2020, al reconocer que existió un defecto en la notificación de la providencia de apremio, acordando declarar la nulidad de la referida diligencia de embargo.

**OCTAVO.-** Conferido trámite de audiencia a la interesada, presenta alegaciones para insistir en la improcedencia del requerimiento de subsanación efectuado por la Administración regional para que el recurso de reposición de 30 de junio de 2017 fuera presentado por medios electrónicos, atendida la demora en la entrada en vigor que de las disposiciones relativas a las relaciones electrónicas contenidas en la LPAC, que establece su Disposición final séptima, por lo que el recurso debió ser admitido.

Por otra parte, señala que las notificaciones a la DEH sólo son admisibles cuando el propio ciudadano solicite la apertura de dicha dirección, sin que pueda la Administración proceder a su creación de oficio.

Además, el Decreto regional 302/2011, de 25 de noviembre, de Régimen Jurídico de la Gestión Electrónica de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, permite la notificación por correo electrónico, que podría haber utilizado la Administración regional, ya que constaba en el expediente su dirección de correo profesional.

En cualquier caso, entiende que se vulneró el derecho a la tutela judicial efectiva cuando la Administración regional dirigió la notificación del requerimiento de subsanación a la DEH del abogado, inadmitiendo el recurso ante la falta de cumplimentación de aquél y, sin embargo, notificó en papel la inadmisión del recurso y el archivo del recurso.

Solicita, en consecuencia, que *“se reabra el procedimiento de liquidación complementaria con admisión de los recursos de reposición interpuestos al mismo, tanto para el expediente de liquidación complementaria como para el expediente sancionador dimanante del mismo”*.

**NOVENO.-** Con fecha 15 de septiembre de 2021, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia propone estimar el recurso de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho del procedimiento de gestión I01 130 220 2013 091999, del procedimiento sancionador ISN 130220 2017 001437 así como del procedimiento ejecutivo derivado del mismo, 38320/2018.

Considera la propuesta de resolución que *“se ha producido la existencia de grave indefensión material tanto en el procedimiento de gestión como en procedimiento sancionador como en el procedimiento ejecutivo 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 Ley General Tributaria”*.

Señala la propuesta que la Administración, durante el procedimiento de gestión tributaria no actuó de forma adecuada en cuanto que *“vino a exigir una obligación formal que no estaba vigente al iniciarse el procedimiento de gestión I01 130 220 2013 091999, y que, a juicio del TSJ de Murcia, podría vulnerar el art. 14 (sic, en realidad 24) de la C.E., al impedir que la contribuyente pese a haber presentado el recurso de reposición en papel dentro de plazo pudiera obtener la tutela judicial efectiva que dicho precepto establece”*.

Sostiene, asimismo, que dicha nulidad también es predicable de los procedimientos sancionador y ejecutivo. Respecto al primero de ellos, porque la Administración no toma en consideración las alegaciones formuladas por la reclamante, ni realiza las averiguaciones necesarias para la constatación de la pretendida incorrecta aplicación del beneficio fiscal (vivienda habitual) aplicado por aquélla. Respecto del procedimiento ejecutivo, por la existencia de una defectuosa notificación de la providencia de apremio que derivó en la indefensión de la contribuyente al no conocer la existencia del procedimiento ejecutivo.

**DÉCIMO.-** Con fecha 12 de abril de 2023, el Servicio Jurídico de la Consejería de Economía, Hacienda, Fondos Europeos y Administración Digital informa en sentido desfavorable la propuesta de resolución, toda vez que considera que el abogado de la interesada venía obligado a relacionarse por medios electrónicos con la Administración por mor del artículo 14.2 LPAC, al que no alcanzaba la demora en la entrada en vigor establecida en la Disposición final séptima de dicho texto legal, por lo que el requerimiento de subsanación fue correcto, como también lo fue dirigirlo a la DEH y tener por rechazada la notificación cuando no se accedió a su contenido en el plazo establecido al efecto.

En lo que respecta a los expedientes sancionador y ejecutivo, rechaza la alegación de indefensión. En el primero de ellos, la interesada tuvo conocimiento de todas las actuaciones e incluso interpuso recurso de reposición contra la resolución que impuso la sanción y que fue desestimado y correctamente notificado, de modo que, si no estaba de acuerdo con la resolución, pudo seguir reclamando y después acudir ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por lo que no se aprecia indefensión.

En cuanto al expediente ejecutivo, el interesado alegó contra la diligencia de embargo la no notificación de la providencia de apremio y se le estimó.

**UNDÉCIMO.-** Solicitado el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se evacua el 27 de abril de 2023, alineándose con la propuesta de resolución de la acción de nulidad, de la que reproduce su fundamentación principal. Concluye el informe que procede estimar la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho.

En tal estado de tramitación, mediante comunicación interior del pasado 17 de mayo de 2023, se remite al Consejo Jurídico en solicitud de dictamen el expediente, acompañado de un índice de documentos y del preceptivo extracto de secretaría.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

## **CONSIDERACIONES**

### **PRIMERA.- Carácter del Dictamen.**

De conformidad con el artículo 12.6 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en relación con el 217.4, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), el presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, 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 el Título V la revisión en vía administrativa y, en concreto, el artículo 217 prevé la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria. En desarrollo de dicha ley se aprobó el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que regula la revisión de actos nulos de pleno derecho en los artículos 4 y siguientes (RD 520/2005).

La actora está debidamente legitimada para instar el procedimiento de revisión de oficio en cuanto destinataria directa de los actos administrativos (liquidaciones tributarias complementarias, actos sancionadores y resoluciones integrantes del procedimiento de apremio) cuya nulidad se pretende, en su calidad de sujeto pasivo del tributo.

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

En efecto, 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 Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de ésta.

Según el artículo 217.5 LGT *“en el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda”*. Por equivalencia con el Ministro de Hacienda, es al Consejero 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 indicado Consejero 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 a la interesada, 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 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 (LPAC).

### **TERCERA.- Los actos objeto de impugnación.**

La interesada solicita la declaración de nulidad de los actos integrantes del procedimiento de gestión tributaria que derivó en la liquidación complementaria por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, así como de todo lo actuado con posterioridad, en particular, los actos integrantes de los procedimientos de recaudación ejecutiva iniciados ante la falta de pago en período voluntario de las deudas tributarias, al considerar que la indebida inadmisión de su recurso de reposición contra la liquidación complementaria y su incorrecta notificación en la DEH personal del abogado, le impidieron reaccionar frente a la actuación tributaria, teniendo conocimiento de la inadmisión del recurso cuando ya se había iniciado el procedimiento ejecutivo y se habían dictado las diligencias de embargo.

Ha de advertirse que en su escrito inicial la interesada no dirige su acción de nulidad contra los actos integrantes del procedimiento sancionador, sino sólo frente a los del procedimiento de gestión tributaria y los del ejecutivo. No obstante, con ocasión de las alegaciones presentadas en el trámite de audiencia, sí que solicita que *“se reabra el procedimiento de liquidación complementaria con los recursos de reposición interpuestos al mismo, tanto para el expediente de liquidación complementaria como para el expediente sancionador dimanante del mismo”*.

Sin embargo, a diferencia de lo que ocurrió con el recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de liquidación complementaria, el que combatía la resolución sancionadora sí fue admitido y resuelto de forma expresa, por lo que, en caso de declarar la nulidad de la liquidación complementaria, no cabría ordenar la admisión de un recurso que ya fue admitido y resuelto.

No obstante, el procedimiento sancionador tiene su origen en la liquidación complementaria, pues a resultados de ésta, la Administración considera que en la autoliquidación del impuesto efectuada en su día por la interesada ésta cometió una infracción tributaria consistente en dejar de ingresar una cuantía igual o inferior a 3.000 euros (infracción leve según el artículo 191.2 LGT), como consecuencia de la incorrecta aplicación de un beneficio fiscal asociado a la vivienda habitual, cuestión ésta que constituía el objeto de la litis del recurso inadmitido frente a la liquidación complementaria. De modo que, una eventual declaración de nulidad de la liquidación complementaria se transmitiría a la resolución sancionadora, en la medida en que su fundamentación depende de forma sustancial de las conclusiones alcanzadas en el procedimiento de gestión tributaria, como también alcanzaría al procedimiento ejecutivo posterior, en la medida en que, si se dejan sin efecto la liquidación tributaria y la sanción, ya no existiría la deuda tributaria que se recaudó en vía ejecutiva.

Ha de considerarse, además, en este punto, que el 23 de noviembre de 2018, la Sra. X solicitó que se declarara la nulidad de la providencia de apremio 2017 073 0881101226643, que correspondía a la deuda derivada del expediente de comprobación limitada.

El escrito se calificó por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia como recurso de reposición contra la diligencia de embargo de cuentas de 25 de septiembre de 2018, que se anula como consecuencia de la estimación del recurso. No obstante, según se desprende del expediente, existían otras diligencias de embargo correspondientes a dicho procedimiento ejecutivo a las que no se hizo extensiva dicha anulación, así como un procedimiento de apremio para la recaudación ejecutiva de la deuda tributaria emanada del procedimiento sancionador, que tampoco ha sido anulado. Es a todos estos actos cuya validez no se ha visto afectada por la estimación del indicado recurso a los que podría extenderse la eventual declaración de nulidad de la liquidación complementaria.

#### **CUARTA.- Las causas de nulidad invocadas, tanto de forma expresa como implícita.**

I. 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 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 atendidas las alegaciones de la interesada se concreta en lo establecido en el artículo 217.1, letra e) 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:*

*e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”.*

Asimismo, y como razonan los órganos pre informantes, de las alegaciones actoras también puede deducirse una alusión, siquiera implícita, a la causa de nulidad establecida en la letra a) del indicado precepto, es decir, que se trate de actos que lesionen los derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional, y cuya invocación conjunta con la expresamente esgrimida por la interesada es frecuente, dadas las interferencias y conexiones que existen entre ambas, como luego se razonará.

II. Actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (art. 217.1, letra e) LGT).

Es constante la doctrina, elaborada en interpretación del artículo 62.1, letra e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) -hoy 47.1, letra e, LPAC-, pero trasladable a la revisión de los actos dictados en materia tributaria, dada la identidad de los términos utilizados por el artículo 217.1, letra e) 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).

III. Actos que lesionen los derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional (art. 217.1, letra a, LGT).

El Consejo Jurídico ha venido señalando que la extensión del derecho a la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 24.1 de la Constitución 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 (art. 25 CE) como formales (art. 24 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, a cuyas consideraciones nos remitimos ahora, 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 CE no sólo a los procedimientos sancionadores, sino también a los de gestión tributaria.

La doctrina clásica acerca de la no extensión genérica de la tutela judicial efectiva como derecho fundamental en el ámbito de los procedimientos administrativos no sancionadores se advierte en numerosas sentencias del Tribunal Supremo, como la de 24 de febrero de 2011, al indicar que *“como sostiene el Tribunal Constitucional, el ámbito de la tutela judicial, como derecho fundamental, no se extiende al procedimiento administrativo y, por ello, no le afectan las deficiencias o irregularidades cometidas en su curso, por las Administraciones públicas, que tienen otro cauce y otro tratamiento”, (sentencias números 65/1994 y 178/1998, y Auto de 15 de diciembre de 2003, entre otras resoluciones). No nos encontramos ante un acto sancionador (...), sino ante un acto administrativo, del que se sostiene que no ha sido notificado correctamente, y que en consecuencia puede ser impugnado en cualquier momento en que el interesado se dé por notificado, por lo que, al tener conocimiento del acto originario debió impugnarlo por la vía ordinaria. En cualquier caso, ante el acto impugnado que declara extemporáneo el recurso administrativo podría interponer el recurso contencioso por el procedimiento ordinario, y en su caso solicitar la anulación del procedimiento de ejecución. La corrección de la notificación o no, ha de ser fiscalizada a través del proceso contencioso-administrativo ordinario, al tratarse de una mera cuestión de legalidad, pues quien puede vulnerar la tutela judicial, tratándose de actos no sancionadores, son los órganos judiciales”*.

Ahora bien, el mismo Tribunal Supremo 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, sintetiza 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).*

*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 y de 27 de noviembre de 2014, entre otras muchas.

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.

La indefensión, entendida 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 (arts. 63.1 LRJPAC y 48.1 LPAC); 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).

#### **QUINTA.- La inadmisión del recurso de reposición de 30 de junio de 2017 frente a la liquidación complementaria.**

Según sostiene la actora, la inadmisión del recurso de reposición interpuesto el 30 de junio de 2017 contra la liquidación complementaria que ponía fin al procedimiento de comprobación limitada no fue ajustada a Derecho. Alega que no debió requerirse al abogado que actuaba en representación de la contribuyente su presentación por vía electrónica, en la medida en que no era exigible. Además, al notificar el requerimiento de subsanación en una DEH inexistente y cuya apertura no había solicitado el Letrado, determinó que éste no llegara a tener conocimiento del requerimiento, lo que a su vez propició la inadmisión del recurso.

##### **1. El requerimiento de subsanación.**

Con amparo en lo establecido en los artículos 14.2 y 3 y 68.4 LPAC, se requirió al abogado de la reclamante para que presentara por vía electrónica el recurso de reposición, dado que venía obligado a relacionarse por medios electrónicos con la Administración, en atención a su condición de profesional colegiado. Para la actora, sin embargo, dicho requerimiento era improcedente, toda vez que, de conformidad con la Disposición final séptima de la LPAC, las disposiciones de dicha Ley relativas a las relaciones electrónicas entre la Administración y los ciudadanos habían quedado sometidas a una entrada en vigor demorada, inicialmente hasta el 2 de octubre de 2018, ampliada con posterioridad al 2 de octubre de 2020.

Cabe partir de que la indicada disposición legal, bajo la rúbrica de *“entrada en vigor”*, establece que la LPAC entraría en vigor al año de su publicación en el *“Boletín Oficial del Estado”*, es decir el 2 de octubre de 2016, si bien *“las previsiones relativas al registro electrónico de apoderamientos, registro electrónico, registro de empleados públicos habilitados, punto de acceso general electrónico de la Administración y archivo único electrónico producirán efectos a los dos años de la entrada en vigor de la Ley”*.

No se incluyen en esta excepción a la regla general de entrada en vigor de la Ley las prescripciones relativas a los colectivos de obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración, por lo que inicialmente se consideró por la doctrina que dicha obligación era exigible desde la entrada en vigor de la Ley en su conjunto y no se veía afectada por la moratoria de dos años que establecía el párrafo segundo de la Disposición final séptima LPAC.

De hecho, el Consejo de Estado, en Dictamen 229/2020, señala cómo *“la doctrina mayoritaria ha interpretado que la demora hasta el 2 de octubre de 2020 de la vigencia de determinadas previsiones relacionadas con la Administración electrónica (incluido el registro de apoderamientos) no es óbice para la obligación de relacionarse telemáticamente con la Administración por parte de las personas jurídicas y demás sujetos obligados. En una*



*palabra, la empresa representada pudo y debió presentar telemáticamente el recurso de la misma manera que sus representantes pueden y deben relacionarse a través de dicho sistema”.*

No obstante, la jurisprudencia menor, emanada de diversos Tribunales Superiores de Justicia, ha venido señalando que la moratoria en la entrada en vigor de las prescripciones relativas a los registros electrónicos y los puntos de acceso electrónico a la Administración, en la medida en que tales elementos estructurales de la Administración electrónica resultan necesarios para una adecuada relación telemática ciudadano-Administración Pública, implica, a su vez, el retraso en la exigencia de las obligaciones que a tal efecto establece el artículo 14 LPAC. Así, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en Sentencia núm. 276/2018, de 29 mayo, afirma que “... *ni siquiera podía considerarse vigente la obligación determinada por el art. 14 (en relación con el 68.4), teniendo en cuenta la disposición final de la ley que, como se ha dicho, preveía una vacatio de dos años para “... las previsiones relativas al registro electrónico de apoderamientos, registro electrónico, registro de empleados públicos habilitados, punto de acceso general electrónico de la Administración y archivo único electrónico producirán efectos a los dos años de la entrada en vigor de la Ley”.* Lo que debe entenderse que incluye las referencias a la presentación telemática de documentos”.

Del mismo modo, la STSJ de la Comunidad Valenciana, número 183/2020, de 24 de abril, sostiene:

*“A la fecha de la presentación, por medio de la oficina de correos, de la reclamación de responsabilidad patrimonial -18 de enero de 2018- todavía no estaba vigente la obligación de presentación telemática de solicitudes, puesto que la disposición final séptima de la Ley 39/2015 establecía, en su redacción originaria, que las previsiones relativas al registro electrónico administrativo producían efecto a los dos años de la entrada en vigor de dicha ley, es decir, a partir del día 2 de octubre de 2018 (por Real Decreto-Ley 11/2018, de 31 de agosto, se ha modificado la referida disposición final séptima, quedando diferida la entrada en vigor de las previsiones sobre registro electrónico hasta el día 2 de octubre de 2020). Por tanto, en la fecha de presentación no telemática de aquella solicitud no se encontraba en vigor la exigencia regulada en el art. 14.2 de la Ley 39/2015 de relacionarse con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica y determinadas personas físicas -en lo que aquí interesa, quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional-, ni tampoco, por consiguiente, la previsión contenida en el art. 68.4 de la mencionada Ley 39/2015. En igual sentido se han pronunciado en casos similares otras Salas de lo Contencioso-Administrativo (Sala del TSJ de Madrid, Sección 8ª, sentencia nº 48/2019, de 14 de febrero, entre otras).*

(...)

*La demandada objeta en la contestación a la demanda que no es de aplicación al presente supuesto la precitada disposición final séptima de la Ley 39/2015 porque ha de entenderse referida únicamente a los arts. 6, 16 y 17 de esa ley. Esta argumentación no puede ser acogida teniendo en cuenta, sin más, que los registros electrónicos creados por las Administraciones Públicas sirven, entre otros objetivos, para la recepción y remisión de solicitudes, lo que lleva necesariamente a concluir que la indicada disposición final incluye las referencias a la presentación telemática de solicitudes”.*

También el TSJ de Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, se ha hecho eco de esta jurisprudencia en numerosas sentencias que enumera la propuesta de resolución. Entre ellas, la número 32/2021, de 2 de febrero, afirma:

*“En definitiva, es cierto que la Ley 39/2015, estableció la relación electrónica como la vía principal de tramitación de los procedimientos administrativos. Para ello, impuso la obligación de las personas jurídicas, de las entidades sin personalidad jurídica, notarios y registradores de la propiedad y mercantiles, y de los representantes de los interesados, de relacionarse de manera electrónica con las Administraciones (art. 14.2). No obstante, esta obligación se demoró por la disposición final 7ª segundo apartado al 2-10-2018 en relación con: el registro electrónico de apoderamientos, registro electrónico, registro de empleados públicos habilitados, punto de acceso general electrónico de la Administración y archivo único electrónico.*

*Por último, el RDL 11/2018 modificó la disposición final 7ª de la Ley 39/2015 con el objeto de ampliar el plazo a*

2-10-2020 con el fin de llevar a cabo el desarrollo tecnológico necesario para llevar a cabo esta actividad con las Administraciones públicas, retrasando por tanto la obligatoriedad de relacionarse electrónicamente con la Administración a esta última fecha”.

A la luz de la doctrina expuesta, a la fecha en que se presentó el recurso de reposición, el 30 de junio de 2017, el abogado actuante no estaba obligado a relacionarse por medios electrónicos con la Administración tributaria, por lo que no debió requerírsele, al amparo de lo establecido en el artículo 68.4 LPAC, para que presentara el recurso por dicha vía, ni hubo de serle inadmitido cuando no cumplimentó dicha improcedente subsanación.

Además, ha de considerarse la cualidad de la acción que se ejercitaba en aquella solicitud inadmitida: un recurso administrativo. Y es que la jurisprudencia ha señalado que el artículo 68.4 LPAC no es de aplicación a los recursos.

Así, la STSJ Madrid, núm. 276/2018, de 29 de mayo:

*“En cualquier caso, este artículo [el 68.4 LPAC] no podría considerarse aplicable a la presentación de recursos, porque solo está previsto para las "solicitudes de inicio" de los procedimientos, tal como expresamente se señala en el párrafo primero.*

*Cuando de inicio de un procedimiento se trata, resulta lógico que la falta de presentación telemática de instancias, por parte de aquellas personas que tengan la obligación de ello, pueda ser subsanada, sin sujeción a plazo alguno; pues, siendo la regla la de considerar como fecha de presentación la de su presentación telemática, no producirá más efectos que los de retrasar el inicio del procedimiento que se interesa.*

*Aplicar esa norma a la presentación de recursos (mediante una interpretación que, en todo caso, sería analógica y amplia) iría en contra del principio de tutela judicial efectiva.*

*Para la presentación de recursos, debe entenderse que sigue aplicable la normativa vigente 2007, según la cual la fecha de presentación del primer escrito es la que ha de tenerse en cuenta como fecha de presentación, independientemente de que exista ese defecto de presentación presencial, en lugar de presentación telemática”.*

Interpretación que, asimismo, efectúa la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en la Sentencia 954/2021, de 1 julio:

*“... esta Sala considera que, tal como argumentó el Tribunal de instancia, la decisión de la Consejera de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla y León de inadmitir el recurso de alzada interpuesto por la Confederación de Organizaciones Empresariales de Castilla y León infringe el principio antiformalista y los principios de buena fe y confianza legítima que rigen en la tramitación de los procedimientos administrativos, en la medida que se sustenta en una aplicación exorbitante del artículo 68.4 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que cause indefensión.*

*En efecto, cabe partir como premisa para abordar esta cuestión del presupuesto de que el artículo 68.4 de la Ley 39/2015 regula un trámite procedimental de subsanación específico respecto de las solicitudes que se hubieren presentado ante la Administración de forma presencial, que resulta estrictamente aplicable a los procedimientos iniciados a solicitud del interesado y no a los procedimientos iniciados de oficio por la Administración, ni a los procedimientos de revisión de los actos administrativos.*

*(...) Cabe significar al respecto, que el deber de la Administración de respetar el derecho al procedimiento debido, cuya constitucionalización como principio rector de la organización y funcionamiento de las Administraciones Públicas se deriva del artículo 103 de la Constitución, impone (a falta de una previsión normativa con rango que*

*regule de forma específica las consecuencias que con carácter general origine el incumplimiento de la obligación de relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos, a los efectos de determinar la fecha en que debe considerarse presentado el recurso administrativo, que, sedes materiae, debería establecerse en el artículo 14 de la Ley 39/2015), que se interpreten las normas procedimentales que regulan la interposición de recursos administrativos previos a entablar acciones ante los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa con los mismos criterios hermenéuticos formulados por el Tribunal Constitucional y por este Tribunal Supremo para garantizar y asegurar el derecho a la tutela judicial efectiva, en los términos del artículo 24 de la Constitución”.*

Cabe precisar que esta sentencia analiza un supuesto en el que, tras requerir de subsanación al recurrente para que presente el recurso por medios electrónicos, cuando éste cumplimenta dicho requerimiento ya han transcurrido los plazos de recurso y es entonces declarado extemporáneo, en atención a la previsión del artículo 68.4 LPAC de entender presentada la solicitud a la fecha en que se produjo la subsanación y no en el día inicial de presentación en soporte papel.

No obstante, el efecto respecto a las posibilidades de defensa del interesado es similar al que se da en el supuesto sometido a consulta de este Consejo Jurídico, pues en ambos casos se produce la inadmisión del recurso, en el analizado por la sentencia, a causa de su extemporaneidad, y en el de la Sra. X por incumplimiento del requerimiento de subsanación. En ambos casos, la indebida inadmisión del recurso determina la confirmación del acto administrativo recurrido. Por otra parte, es de señalar que en la medida en que el recurso de reposición fue presentado en papel el 30 de junio de 2017, respecto de la liquidación notificada el 31 de mayo anterior, lo fue el último día del plazo de un mes establecido para la interposición de este tipo de recursos (art. 223 LGT), por lo que, aun cuando se hubiera intentado cumplimentar el requerimiento de subsanación mediante la presentación telemática del recurso, se habría incurrido en extemporaneidad por mor de lo dispuesto en el artículo 68.4 LPAC.

Cabe añadir otro argumento que redundaría en la improcedencia de la inadmisión del recurso y en la exigencia de su presentación por medios electrónicos, y que hunde sus raíces en el derecho a la defensa, y es atender al hecho de que la obligada tributaria, como persona física que es, y sin estar incluida en ninguno de los colectivos a los que el artículo 14 obliga a relacionarse con la Administración por medios electrónicos, podría verse perjudicada en su defensa por la exigencia de usar medios electrónicos que hace la Administración a su representante, durante un periodo, el comprendido entre la entrada en vigor de la LPAC y el 2 de octubre de 2020, en que la aplicabilidad de dicha exigencia se ha considerado cuando menos “dudosa”. Así lo apunta el Consejo de Estado en el Dictamen ya citado 229/2020: “... la empresa representada pudo y debió presentar telemáticamente el recurso de la misma manera que sus representantes pueden y deben relacionarse a través de dicho sistema. Sin embargo, cuando son representadas por abogados externos al personal de la propia empresa, la cuestión es muy dudosa (...) el razonamiento utilizado por la Abogacía del Estado y la propuesta de resolución nada tiene que ver con si la empresa pudo o no presentar el recurso, sino con qué ocurre cuando es el abogado, actuando en nombre de la empresa en su capacidad profesional, quien presenta el recurso, que es lo que ocurrió en este caso al no haberlo presentado dicho abogado telemáticamente (...) Por ello, el abogado representante, como necesita estar apoderado, es como mínimo dudoso que estuviera obligado a utilizar el registro electrónico. El poder presentado por el abogado para actuar en nombre de la sociedad era y es notarial en papel y operó válidamente. Los poquísimos casos en que se ha planteado judicialmente la cuestión han dado lugar a la anulación del acto de la Administración que no admitió el escrito en papel presentado en plazo en virtud de la prevalencia del derecho a la defensa y ante el silencio de la ley acerca de las consecuencias de una obligación en la que su incumplimiento no está precisado claramente en la misma...”.

Corolario de lo expuesto es que no debió requerirse al abogado de la interesada para que subsanara, mediante su presentación por medios electrónicos, el recurso de reposición interpuesto presencialmente y en formato papel, toda vez que a la fecha de los hechos no venía aquel obligado a relacionarse por medios electrónicos con la Administración.

## 2. Sobre la notificación en la DEH.

Alega la interesada que la notificación del requerimiento de subsanación se dirigió a una dirección electrónica habilitada (DEH) cuya creación no había sido solicitada por el abogado actuante, de modo que no tuvo conocimiento del indicado requerimiento y, en consecuencia, no lo cumplimentó. Afirma, además, que, en cualquier caso, dicha DEH se correspondía con la personal del abogado, no con la profesional (dirección de correo



electrónico) que se había indicado en el escrito de interposición del recurso.

Las notificaciones electrónicas previstas en la LPAC pueden practicarse de dos formas, bien mediante la comparecencia electrónica del interesado ante la Administración, en cuya virtud aquél accede a la sede electrónica de la Administración y se identifica mediante un certificado digital; o bien mediante una dirección electrónica habilitada (DEH), es decir, una dirección de correo electrónico creada, gestionada y controlada por la propia Administración, pero accesible para el interesado.

Aquellos interesados que están obligados a relacionarse por medios electrónicos con la Administración tienen la carga de solicitar la apertura de una DEH y de consultarla periódicamente, pues la notificación hecha a la DEH se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido (art. 43.2 PAC).

Puede ocurrir, sin embargo, que un obligado a relacionarse por medios electrónicos con la Administración no cumpla con la aludida carga de solicitar la creación de una DEH y que la Administración haya de remitirle una notificación. En tales casos, el artículo 38.3 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, preveía la apertura de oficio por parte de la Administración de una DEH y la práctica en ella de las notificaciones. La referida disposición fue derogada por el Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, pero era la norma vigente en el año 2017.

Ahora bien, aunque ni la LPAC ni el RD 1671/2009, de 6 de noviembre, lo establezcan de modo expreso, parece evidente que, para que esta DEH creada de oficio y las notificaciones en ella practicadas sean efectivas, su existencia ha de ponerse en conocimiento de su titular por medios no electrónicos. Y es que, de llevar al extremo el rigor formalista de las exigencias de relación por medios electrónicos, se pondrían en riesgo garantías constitucionales afectantes al derecho de defensa, por cuanto la falta de conocimiento de los actos notificados puede impedir un acceso pleno a los Tribunales, como ya hemos apuntado en la Consideración cuarta de este Dictamen. Así, la sentencia de la Audiencia Nacional 48/2016, de 7 de enero, analiza un supuesto en el que se creó de oficio una DEH a la que se dirigieron todas las notificaciones de un expediente sancionador, sin que la apertura de aquella DEH hubiera sido notificada al interesado por medios distintos de la propia DEH. La sentencia anula la sanción impuesta contra la que no pudo defenderse el interesado.

En esa misma línea, ha de advertirse que, en el específico ámbito tributario, el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, prevé expresamente que dicho ente público *“deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Dicha notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*.

En consecuencia, si bien la Administración podía crear de oficio una DEH para la notificación de los actos a quien consideraba obligado a relacionarse con la Administración por medios electrónicos, debió comunicar al interesado la apertura de dicha dirección por medios que garantizaran el conocimiento por parte del interesado de un hecho tan trascendental como era el que, a partir de ese momento, cualquier notificación que le dirigiera la Administración se practicaría en dicha dirección, con los graves efectos asociados a no acceder al contenido de las notificaciones en el breve plazo de 10 días.

En el supuesto sometido a consulta no consta que así se actuara por la Administración regional. Es decir, no intentó comunicar al abogado de la contribuyente por medios no electrónicos la creación de la DEH, ni que le fuera a remitir a ella las notificaciones correspondientes al recurso interpuesto en papel. Y todo ello sin dejar de advertir que, si como hemos concluido antes, el Letrado no venía aún obligado a relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos, tampoco venía obligado a disponer de una DEH donde recibir notificaciones electrónicas, por lo que la notificación practicada únicamente en dicha dirección y por dicho medio no fue adecuada a las normas que sobre notificación de los actos tributarios establece el artículo 110 LGT, en cuya virtud, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro, mientras que en los iniciados de oficio, 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.

Cabe concluir, entonces, que la errónea interpretación que por parte de la Administración se realizó del régimen transitorio de la LPAC en lo relativo a la moratoria establecida por la Disposición final séptima de dicha Ley, respecto de las exigencias y obligaciones de relación por medios electrónicos, y la notificación del requerimiento de subsanación en una DEH que, en las circunstancias antes expresadas, no era una dirección hábil para la práctica de dicha notificación, llevó a la indebida inadmisión del recurso de reposición presentado por el abogado y a la correlativa confirmación de la liquidación tributaria recurrida, lo que supuso una conculcación del derecho de defensa de la contribuyente. Concorre, en definitiva, la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, letra a) LGT.

En consecuencia, procede, de forma congruente con el *petitum* de la interesada, declarar la nulidad del acuerdo de inadmisión del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación tributaria, para que, con retroacción de todo lo actuado se resuelva dicho recurso de reposición y se actúe en consecuencia.

La indicada nulidad se hace extensiva a los actos integrantes de los procedimientos sancionador y ejecutivo, en la medida en que su fundamento se encuentra en la liquidación complementaria que fue confirmada al haber sido indebidamente inadmitido el recurso de reposición.

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

## **CONCLUSIÓN**

**ÚNICA.-** Se dictamina en sentido favorable la propuesta de resolución estimatoria de la solicitud de declaración de nulidad del acuerdo de inadmisión del recurso de reposición interpuesto el 30 de junio de 2017 contra la liquidación complementaria ILT 130220 2016 003959, en la medida en que está incurso en la causa de nulidad establecida por el artículo 217, letra a) LGT.

En congruencia con la solicitud debe procederse la retroacción del procedimiento al momento anterior a dicha inadmisión, para que se resuelva el recurso de reposición y se actúe en consecuencia.

No obstante, V.E. resolverá.