



Consejo Jurídico  
de la Región de Murcia

Dictamen nº 255/2023

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 14 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 18 de mayo de 2023 (COMINTER 127608), sobre revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho instado por D. X contra resolución en expediente de gestión tributaria (exp. 2023\_177), aprobando el siguiente Dictamen.

## **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.-** Con fecha 29 de enero de 2015, se presenta Declaración Tributaria por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AAJJDD), correspondiente a la compraventa de un inmueble (casa con terreno) en el Complejo Urbanístico “EL VALLE GOLF RESORT”, en Baños y Mendigo, del término municipal de Murcia, realizada según escritura pública de 22 de enero de 2015, a nombre del ciudadano británico D. X.

En el impreso de declaración tributaria se hace constar como dirección del inmueble objeto de la transacción la de “C/ --, Murcia”, y como dirección del obligado tributario la de “Avda. --, 30730, San Javier, Murcia”, dirección que es asimismo coincidente con la de la persona que actuó en representación de aquél en la compraventa. Consta en la indicada escritura de compraventa que “*se señala como representante fiscal en España y 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*”.

**SEGUNDO.-** Con fecha 26 de febrero de 2018, se dicta acuerdo de inicio de procedimiento de comprobación de valores con liquidación provisional ILT nº 130220 2018 000987, por importe de 2.010,66 euros, que se intenta notificar por correo en la dirección “C/ --, 30590, Murcia”. Tras dos intentos de notificación con resultado de “ausente” los días 22 y 23 de marzo de 2018, se deja aviso en buzón, sin que el destinatario del envío pasara a retirarlo por oficina.

En el BOE núm. 100, de 25 de abril de 2018, se publica anuncio para notificación por comparecencia.

**TERCERO.-** El 22 de junio de 2018, se dicta acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores con liquidación provisional nº 130220 2018 000987, por importe de 2.271,63 euros (con intereses de demora).

Intentada la notificación por dos veces en la dirección de la C/ -- los días 17 y 19 de julio de 2018, con resultado de “ausente”, se deja aviso en buzón, sin que el interesado lo retirara de la oficina.

En el BOE núm. 221, de 12 de septiembre de 2018, se publica anuncio para notificación por comparecencia.

**CUARTO.-** Finalizado el período voluntario de ingreso sin que conste el pago de la deuda, con fecha 22 de enero de 2019 se dicta providencia de apremio, por importe total de 2.725,96 euros (recargo incluido), que se intenta notificar en la dirección de la C -- los días 15 y 18 de febrero de 2019, con idéntico resultado de "ausente" y "no retirado en oficina".

El BOE núm. 64, de 15 de marzo de 2019, publica anuncio para la notificación por comparecencia.

**QUINTO.-** Con fecha 10 de mayo de 2019 y una vez transcurrido el plazo de ingreso en vía ejecutiva, se dicta diligencia de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, cuya notificación se intenta por dos veces en la dirección de la C --, con idéntico resultado de "ausente", los días 10 y 11 de julio de 2019, y "no retirado en oficina".

**SEXTO.-** El 27 de septiembre de 2019, D. X presenta escrito de solicitud de revisión de oficio de actos nulos frente a los actos integrantes del procedimiento de comprobación de valores y, en particular frente a la liquidación complementaria practicada, así como frente al procedimiento de recaudación ejecutiva que siguió a aquélla. Alega el interesado que sólo tuvo conocimiento de los procedimientos que se dirigían contra él cuando su banco le informó del embargo de 2.779,84 euros de su cuenta bancaria. En la medida en que "*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*", al amparo de lo dispuesto en el artículo 217,1, letras a) y e), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), solicita que "*se deje sin efecto la liquidación tributaria practicada por la Agencia Tributaria de la Región d e Murcia, y resto de actuaciones practicadas en el seno del Expediente Ejecutivo que se impugna, declarándose nulas las notificaciones efectuadas al objeto de evitar su indefensión*". Asimismo, solicita la devolución de la cantidad ingresada.

**SÉPTIMO.-** Conferido el 6 de julio de 2020 el preceptivo trámite de audiencia al interesado, presenta escrito de alegaciones para reiterar las formuladas en su escrito de solicitud inicial.

**OCTAVO.-** El 29 de julio de 2020, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia formula propuesta de resolución estimatoria de la solicitud de revisión de oficio al considerar que la liquidación impugnada y el procedimiento ejecutivo subsiguiente son nulos de pleno derecho, en la medida en que, al no haber sido notificados al contribuyente, se impidió que éste pudiera reaccionar frente a ellos, lo que le colocó en situación de indefensión. Entiende la Administración tributaria, en definitiva, que dichos actos están incursos en la causa de nulidad que contempla el artículo 217.1 letra a) LGT, en la medida en que se vulneró el derecho constitucional a la defensa del interesado.

**NOVENO.-** El 27 de abril de 2023, el Servicio Jurídico de la Consejería de Economía, Hacienda, Fondos Europeos y Administración Digital, informa en sentido favorable la propuesta de resolución estimatoria de la solicitud de revisión de actos nulos, "*por considerar que concurre el supuesto de revisión de actos nulos de pleno derecho señalado en el artículo 217.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por entender que la ausencia de notificación personal de los actos integrantes del procedimiento de gestión tributaria y de los posteriores dictados en vía ejecutiva, sumió en una situación de indefensión material, real y efectiva al interesado, debiéndose, en consecuencia, anular los citados actos*".

**DÉCIMO.-** Solicitado el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se evaca el 8 de mayo de 2023 con el número 81/2023, en sentido favorable a la estimación de la solicitud de revisión de actos nulos.

En tal estado de tramitación, y una vez incorporado un extracto de secretaría y un índice de documentos, se remite el expediente al Consejo Jurídico en solicitud de dictamen, mediante comunicación interior del pasado 18 de mayo de 2023.

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 artículo 217.4, segundo párrafo, de la 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 contempla 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).

El actor está debidamente legitimado para instar el procedimiento de revisión de oficio en cuanto destinatario directo de los actos administrativos (liquidaciones tributarias complementarias con comprobación de valor y actos 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 en ella se integra el órgano que ha dictado los actos impugnados, siendo competente para resolver el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos en este caso el Consejero con competencias en materia de Hacienda (en la actualidad el de Economía, Hacienda, Fondos Europeos 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 la misma.

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 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 LGT. En dicha demora en la resolución ha tenido una influencia decisiva la injustificada paralización del procedimiento que, con una duración cercana a los tres años, se produjo entre la propuesta de resolución de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, formulada en abril de 2020, y el informe del Servicio Jurídico de la Consejería consultante, en abril de 2023.

En cualquier caso, el transcurso del plazo máximo establecido para este tipo de procedimientos 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.- 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 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 en el supuesto que nos ocupa son los que se concretan en el artículo 217.1, letras a) y 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:*

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 (...)".

#### **CUARTA.- Actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.**

El contribuyente solicita la declaración de nulidad de la liquidación tributaria y de los actos integrantes del procedimiento ejecutivo posterior, 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. Como consecuencia, quedó sumido en una situación de indefensión al desconocer las actuaciones que se seguían frente a él, privándole de la posibilidad de combatirlas.

1. 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.

De conformidad con el artículo 110.2 LGT, en los procedimientos iniciados de oficio (lo es el de comprobación de valores a que se refiere este Dictamen y el de recaudación ejecutiva), 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 (art. 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.

Examinadas las actuaciones llevadas a cabo en el expediente de gestión, resulta que todos los acuerdos del procedimiento de comprobación de valores se intentaron notificar en una misma dirección postal, esto es, en la C/ --, 30590 Murcia. El resultado de todos los intentos de notificación dirigidos a dicho domicilio fue, invariablemente, el de ausente y, tras dejar aviso en buzón una vez intentada por segunda vez la entrega, el envío era devuelto al órgano emisor por el servicio postal, tras no ser retirado en oficina por el destinatario.

Una vez devueltas las notificaciones por el servicio de correos, la Administración procedía a publicar los correspondientes anuncios de citación para notificación por comparecencia.

En este punto y en atención a los datos obrantes en el expediente, el Consejo detecta un proceder irregular en la actuación de la Administración al acudir a la notificación por comparecencia.

Como ha venido destacando la doctrina del Consejo de Estado y la de este Órgano Consultivo, resulta necesario aplicar de manera rigurosa a la Administración los presupuestos que legitiman 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 este, como es, un medio supletorio y excepcional, sin practicar las correspondientes averiguaciones del domicilio de los actores. Es decir, 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 de 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 se han observado en el caso sometido a consulta, en la medida en que la actuación de la Administración tributaria no intenta la notificación de los actos cuya nulidad se pretende en el domicilio que consta en las declaraciones tributarias, domicilio que, además, coincide con el de su representante para la compraventa del inmueble, a quien se declara asimismo representante fiscal en España del comprador en los siguientes términos, según consta en el documento notarial por el que aquélla se formaliza: “Se señala como representante fiscal en España y 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”. A mayor abundamiento, constan en la escritura de compraventa incorporada al expediente el domicilio del interesado en Reino Unido y la dirección del inmueble objeto de transacción.

Sin embargo, ninguna de las notificaciones correspondientes a los actos sometido a revisión se dirige a cualquiera de estas direcciones, sino a la que, según se informa en la propuesta de resolución, constaba como domicilio fiscal del interesado en la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Cabe entender que dicho domicilio fiscal no estaba actualizado. Al respecto, debe señalarse que los contribuyentes tienen la obligación de comunicar a la Administración los cambios que se produzcan en dicho domicilio, lo que es de suma importancia, toda vez que el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria (artículo 48.1 LGT) y donde se practicarán las notificaciones tributarias mientras no señale otro distinto y así lo comunique debidamente a la Administración. Ocurre, sin embargo, que el contribuyente ya había comunicado a la Administración ese cambio de domicilio, y aunque no lo había hecho mediante una declaración específica, si lo hizo de forma implícita como admite la Jurisprudencia (por todas, STS de 9 de octubre de 2001), al señalar en su declaración tributaria por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales un domicilio diferente al que obraba en las bases de datos fiscales. En consecuencia, las notificaciones posteriores a la declaración ya debieron dirigirse a este nuevo domicilio.

En cualquier caso, una vez constatada la imposibilidad de notificar en el anterior domicilio fiscal del interesado, no procedía, sin más, acudir a la publicación edictal, sino que antes hubieron de realizarse actuaciones de indagación acerca de otros posibles lugares de notificación. Es evidente que una simple lectura del expediente de gestión tributaria habría permitido conocer direcciones postales alternativas a la del anterior domicilio fiscal del interesado, pues en él consta la de su representante, consignada en la propia declaración tributaria como domicilio de aquél, y en la escritura de compraventa del inmueble, en la que también figura la dirección del inmueble transmitido, la cual, en defecto de designación de representante fiscal en España o de su comunicación a la Administración, constituiría el domicilio fiscal del comprador extranjero no residente – la condición de no residente del comprador no consta en el expediente remitido junto a la consulta- en nuestro país a efectos del impuesto de transmisiones, conforme a lo establecido en 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.

También consta en la escritura de compraventa del inmueble la dirección del comprador en su país de origen. Si bien esta última posibilidad no ha sido expresamente alegada por el interesado, cabe recordar la doctrina fijada por el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución número 6006/2015, de 25 de febrero de 2016, 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, antes de acudir a la notificación edictal. Nos remitimos a lo señalado al respecto en nuestro Dictamen 194/2017, que recoge dicha doctrina *in extenso*.

Es evidente que, según se desprende de los antecedentes de este Dictamen, la Administración no adecuó su actuación al estándar de diligencia exigido por la jurisprudencia y que señala la necesidad de indagar acerca de la existencia de lugares hábiles alternativos donde dirigir los envíos, en orden a agotar las posibilidades de notificación personal antes de acudir a la notificación por comparecencia. Antes al contrario, el expediente demuestra que, una vez intentada sin éxito la notificación en el domicilio fiscal del contribuyente que constaba en las bases de datos de la AEAT y sin realizar indagación alguna acerca de la existencia de otros posibles lugares o vías hábiles para la notificación personal de los interesados, pasó a publicar los correspondientes anuncios de citación para notificación por comparecencia.

## 2. Actos que lesionan derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (art. 217.1, a) LGT).

Como es sabido, con carácter general, 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 ambos 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, 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. 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 275/2018, 292/2019 o 46/2020, entre otros.

Esta doctrina parte 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).

*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.

Señala 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].

*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 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).

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. 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 concurreanáloga carencia”. En análogo sentido, el Dictamen 928/2018 del Consejo de Estado.

La jurisprudencia, tanto constitucional como 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. Pero, incluso en dichos supuestos, la jurisprudencia exige de la Administración un cierto nivel de diligencia en la averiguación de los lugares hábiles para efectuar notificaciones personales antes de acudir a la vía edictal.

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 indicada 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 Murcia, núm. 202/2016, de 17 de marzo, en un supuesto que guarda evidentes similitudes con el que es objeto del presente 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 ITPAAJJDD 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).

*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 la notificación de las liquidaciones tributarias, pues no intentó, con carácter previo a la vía edictal, la notificación personal en otros domicilios que constaban en el expediente y que podían ser fácilmente conocidos, sin exigir ello de la Administración un esfuerzo desproporcionado. Y 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 tendentes a la liquidación, sino que tampoco consta que se le notificaran personalmente la providencia de apremio ni la diligencia de embargo. De hecho, según se desprende del expediente, el interesado sólo tuvo conocimiento de los procedimientos tributarios que se seguían contra él cuando una entidad bancaria le comunicó el embargo de una cantidad dineraria que se había producido en una de sus cuentas.

Como ya se ha indicado *supra*, al transcribir un fragmento de la STS, 3<sup>a</sup>, de 12 de mayo de 2011, 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 detimento en forma de recargos, probablemente se encuentre en el fundamento de esa mayor sensibilidad de la doctrina constitucional que extiende 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 con comprobación de valor objeto de revisión y la de las actuaciones posteriores, incluidas las de recaudación ejecutiva tendentes al cobro de la deuda tributaria, en la medida en que su 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.

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

A tal efecto, ha de recordarse la constante doctrina, en interpretación del artículo 62.1, letra e) de la LRJPAC, 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 concurrencia 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 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).

A la luz de la expresada doctrina, y como ya señalamos en nuestros Dictámenes 22/2011, 56/2011 y 104/2014, en el supuesto sometido a consulta no se advierte que se haya conculado el procedimiento legalmente establecido para proceder a la comprobación de valores, a la liquidación resultante de aquella que pone fin al procedimiento de gestión tributaria, ni el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, pues únicamente se alega por el actor la concurrencia de las normas relativas a la notificación de las actuaciones que integran tales procedimientos.

No se advierte, en suma, que el procedimiento seguido para la comprobación de valores y la formulación de las liquidaciones complementarias se aparte sustancialmente del establecido en las normas que lo 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 dicha causa de nulidad, 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, letra a) LGT.

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

### **CONCLUSIÓN**

**ÚNICA.-** Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución consultada, por cuanto procede declarar la nulidad de 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) LGT, de conformidad con lo expresado en la Consideración cuarta de este Dictamen.

No obstante, V.E. resolverá.

