



Consejo Jurídico
de la Región de Murcia

Dictamen nº 336/2023

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 30 de noviembre 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 6 de marzo de 2023 (COMINTER 59800), sobre revisión de oficio instada por D. X, contra resolución en expediente de gestión tributaria (exp. 2023_079), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 25 de noviembre de 2008, D. X presenta ante la Dirección General de Tributos -actualmente Agencia Tributaria de la Región de Murcia (ATRM)- Declaración Liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como consecuencia de una escritura de compraventa, subrogación y novación de préstamo hipotecario otorgada el día 30 de octubre de 2008, por un importe de autoliquidación de 5.548,28 euros.

SEGUNDO.- Con fecha 24 de septiembre de 2012, y en base a una valoración comprobada por el medio de Precios medios en el mercado, fechada el 29 de abril de 2011, la Dirección General de Tributos dicta propuesta de inicio de procedimiento de gestión tributaria, con liquidación provisional complementaria núm. ILT 130220 2012 006249, que se notifica el día 30 de octubre de 2012 a D. X, quien presenta escrito de alegaciones con fecha 6 de noviembre de 2012.

TERCERO.- Con fecha 18 de marzo de 2013, la ATRM desestima las referidas alegaciones y dicta acuerdo de liquidación provisional, complementaria de autoliquidación sin comprobación de valor declarado, núm. ILT 130220 2012 006249, por un importe a ingresar, con intereses de demora, de 5.069,49 euros. Dicho acuerdo se notifica a D. X el día 25 de abril de 2013.

CUARTO.- Con fecha 24 de mayo de 2013, D. X interpone frente a la referida liquidación reclamación económico-administrativa ante el TEAR de la Región de Murcia. Y con fecha 30 de septiembre de 2016 el TEAR dicta Resolución por la que acuerda *“la anulación de la liquidación impugnada, con reposición de actuaciones al trámite previo a la propuesta de liquidación provisional, a fin de que la Oficina Gestora requiera al deudor la documentación que estime oportuna y efectúe las averiguaciones pertinentes, en orden a la práctica, en su caso, de una nueva propuesta de liquidación debidamente motivada”*.

Dicha resolución se notifica a la Dirección General de Tributos el 7 de diciembre de 2016.

QUINTO.- Con fecha 23 de febrero de 2017, la ATRM dicta acuerdo de cumplimiento de la Resolución del TEAR, de anulación de la liquidación núm. ILT 130220 2012 006249 y de inicio de oficio de procedimiento de devolución de ingresos indebidos

SEXTO.- Con fecha 27 de abril de 2017, como consecuencia de la Resolución del TEAR, la ATRM dicta acuerdo de inicio de procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, requiriendo al sujeto pasivo para que presente determinada documentación. Y con fecha 17 de mayo de 2017, D. X presenta escrito de alegaciones y aporta la documentación requerida.

SÉPTIMO.- Con fecha 28 de junio de 2017, la ATRM dicta acuerdo de liquidación provisional, en procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, núm. ILT 130220 2017 000941, por importe a ingresar de 5.069,49 euros, intereses de demora incluidos. Dicho acuerdo se notifica al obligado al pago con fecha 26 de septiembre de 2017.

OCTAVO.- Con fecha 25 de octubre de 2017, D. X interpone recurso de reposición contra el referido acuerdo de liquidación ILT 130220 2017 000941. Y mediante Resolución de 2 de septiembre de 2019, recaída en el expediente de Recurso de Reposición IRR 130220 2017 000721, se desestima dicho recurso.

Dicha resolución se intenta notificar mediante correo certificado con acuse de recibo en la dirección “--, 30609, Archena (Murcia)”, siendo devuelta por el Servicio de Correos por “desconocido”. Por lo que la notificación se practica mediante anuncio para comparecer publicado en el BOE núm. 241 de 7 de octubre de 2019.

NOVENO.- Con fecha 29 de enero de 2020, D. X presenta ante la ATRM escrito por el que formula *“incidente especial de nulidad de pleno derecho del acto de notificación de la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado por esta parte, y en méritos dicte la resolución oportuna por la que declarando la nulidad de pleno derecho del acto administrativo mencionado, se vuelva a notificar nuevamente en tiempo y forma la resolución que resuelve el recurso potestativo interpuesto por esta parte”*.

DÉCIMO.- Con fecha 17 de septiembre de 2020, en el expediente de revisión de oficio N-2/2020, la ATRM acuerda la apertura del trámite de audiencia para que *“pueda el interesado presentar alegaciones y aportar cuantos documentos y justificaciones considere oportunos”*. Y con fecha 21 de octubre de 2020 D. X formula escrito de alegaciones reiterando su solicitud de nulidad: *“que se acuerde la nulidad de pleno derecho del acto administrativo por el que se resolvió el recurso de reposición formulado por esta parte, más cuantos pronunciamientos en Derecho procedan”*.

UNDÉCIMO.- Con fecha 24 de noviembre de 2020, la ATRM formula propuesta de resolución por la que considera que no concurren las causas de nulidad alegadas, y que, por lo tanto, el Consejero competente en materia de Hacienda *debe dictar resolución de desestimación de la solicitud de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de la Resolución del Recurso de Reposición IRR 130220 2017 000721, correspondiente al expediente de gestión tributaria nº I01 130220 2008 135262 generado por el devengo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, interpuesto por D. X”*.

DUODÉCIMO.- Con fecha 14 de febrero de 2023, el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía, Hacienda, Fondos Europeos y Administración Digital, emite informe en el que *“considera procedente desestimar la solicitud de revisión de oficio, formulada por D. X, por nulidad de pleno derecho de la Resolución de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia del Recurso de Reposición IRR 130220 2017 000721, correspondiente al expediente de gestión tributaria nº I01 130220 2008 135262, generado por el devengo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, informando favorablemente la propuesta de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia”*.

DECIMOTERCERO.- Con fecha 27 de febrero de 2023, la Dirección de los Servicios Jurídicos de la C.A.R.M. emite informe en el que manifiesta *“que no concurre supuesto alguno de nulidad de pleno derecho de los*

previstos en el artículo 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, por lo que también “considera procedente desestimar la solicitud de revisión de oficio, formulada por D. X, por nulidad de pleno derecho de la Resolución de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia del Recurso de Reposición IRR 1302202017 000721, correspondiente al expediente de gestión tributaria no I01 1302202008 135262, generado por el devengo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, informando favorablemente la propuesta de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia”.

DECIMOCUARTO.- Con fecha 6 de marzo de 2023, se recaba el Dictamen de este Consejo Jurídico, acompañando el expediente administrativo y los preceptivos índice de documentos y extracto de secretaría.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

El presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12.6 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en relación con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al versar sobre la revisión de oficio de un acto administrativo en materia tributaria, cuya declaración de nulidad se pretende.

SEGUNDA.- Legitimación y procedimiento.

I.-La LGT regula en su Título V la revisión en vía administrativa y, en concreto, su artículo 217 prevé la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria. El Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo (RD 520/2005), en sus artículos 4 a 6 regula el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.1 del RD 520/2005, D. X, en su calidad de sujeto pasivo del tributo, está debidamente legitimado para instar el procedimiento de revisión en cuanto destinatario directo del acto administrativo cuya nulidad pretende.

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 el acto impugnado, siendo competente para resolver el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos el Consejero competente en materia de Hacienda (en la actualidad el Consejero de Economía, Hacienda y Empresa), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217.5 de la LGT y en el artículo 16.2.g de la Ley 7/2004, de 28 de diciembre, de Organización y Régimen Jurídico de la Administración regional.

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

Del mismo modo, el artículo 28.7 de la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de Medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional, atribuye al Consejero competente en materia de Hacienda “la declaración de nulidad de pleno derecho en vía administrativa, las tercerías y reclamaciones previas a la vía judicial y la declaración de lesividad de los actos dictados por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia relacionados con ingresos de derecho público, sean o no de naturaleza tributaria”.

II.-Puede afirmarse que en este caso 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

No obstante, cabe señalar que a la fecha de recepción de la consulta en este Consejo Jurídico ya había sido rebasado ampliamente el plazo máximo para resolver y notificar la resolución, que, tratándose de una revisión iniciada a instancia de parte, será de un año desde la presentación de la solicitud por el interesado, según dispone el artículo 217.6 de la LGT. Esta circunstancia no obsta la resolución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (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 de la LGT procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia, en el acto cuya revisión se insta, de vicios especialmente graves que fundamenten dicha declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Por ello, no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo, son relevantes en un procedimiento de revisión de oficio, sino sólo los específicamente establecidos en la ley.

Como señala la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo núm. 251/2018, de 19 de febrero, recaída en el recurso de casación núm. 122/2016, *“el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico”, considerando que el procedimiento de revisión de actos nulos “sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical”, por lo que debe producirse “una interpretación estricta de las causas que determinan la revisión de oficio”.*

En el presente caso, en la solicitud de nulidad se alega lo siguiente:

“[...]CUARTA.-Que el acto administrativo que tenía por objeto notificar al interesado la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto ha de entenderse nulo de pleno derecho al prescindirse total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para los actos de comunicación.

En efecto, tras personarnos una vez más ante la Administración a la que nos dirigimos, se nos ha informado que la resolución desestimatoria se ha publicado en el BOE de 7/10/2019, pues según obra en el resguardo de Correos, no se ha podido entregar en el domicilio que consta en el procedimiento por motivo de ‘dirección desconocida’.

Que sobre este particular, hemos de manifestar que estamos ante un flagrante error del Servicio de Correos puesto que el domicilio en modo alguno puede considerarse como desconocido dado que: 1) es el domicilio en el que se ha notificado todas las resoluciones referentes a este asunto. 2) Es el domicilio en el que se encuentra empadronado el recurrente, tal y como se acredita con el volante de empadronamiento que como documento nº 1 se acompaña. 3) Es el domicilio en el que el compareciente continúa recibiendo sus comunicaciones de Correos, y ha recibido comunicaciones con posterioridad al envío de la resolución desestimatoria, como igualmente se acredita con los documentos nº 2 y 3 que se acompañan. 4) Que el Servicio de Correos al hacer la entrega de la certificación no dejó aviso alguno en el buzón para poder recogerla (cosa que sí ha venido haciendo en otras ocasiones cuando el compareciente no se encuentra), y por tal negligencia se ha formulado reclamación ante el citado Servicio, lo que se acredita con el documento nº 4.

QUINTA.-Que la Administración a la que nos dirigimos ante el resultado de falta de entrega de la certificación que tenía por objeto notificar la resolución desestimatoria del recurso, prescinde del procedimiento administrativo previsto para los actos de comunicación y directamente decide sin más trámite su notificación a través del BOE, vulnerando así lo dispuesto en el art. 42 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Tal precepto señala textualmente [...]

Del citado precepto se ha de entender sin paliativos, y así lo viene afirmando constante jurisprudencia que siendo conocido el domicilio del interesado, -como es el caso, pues insistimos que todas las resoluciones (que no han sido pocas) recaídas en este procedimiento han sido notificadas al interesado en el domicilio que obra en el mismo, el cual insistimos también es el mismo en el que está empadronado- la Administración, sabedora del domicilio del interesado, en cumpliendo con lo dispuesto en el citado Art. 42 debió hacer dos intentos de notificación al interesado y si finalmente, tras el segundo intento no hubiese sido hallado o resulta infructuosa dicha comunicación tras dejar el preceptivo aviso de recogida, es cuando debió proceder a su publicación en el BOE, como previene el art. 44 de la citada norma de Procedimiento Administrativo.

Como es de ver en este caso la administración directamente tras el primer intento (mal consignado además puesto que el domicilio es conocido) decide no hacer un segundo intento en la comunicación y directamente se practica de forma edictal mediante publicación de anuncio en el BOE, cuyo medio de notificación subsidiaria solo procede cuando fracasan los dos intentos de comunicación personal. El propio TC ha afirmado que cuando el interesado está suficientemente identificado, su derecho a la defensa no puede condicionarse al cumplimiento de la carga de leer a diario los boletines oficiales.

Es claro que debió reintentar una segunda notificación pues la falta de la primera en modo alguno fue imputable al administrado (quien siempre ha obrado de buena fe y ha evacuado todos los trámites legales de este procedimiento), sino que dicha falta de notificación proviene de una más que negligente actuación del Servicio de Correos, el cual sin saber porque decidió consignar como motivo de falta de notificación la de domicilio desconocido, cosa que como ya se ha reiterado es manifiestamente incierta.

SEXTA.-La consecuencia de la falta de notificación en forma al interesado de la resolución desestimatoria del recurso de reposición no puede ser otra que la nulidad de pleno derecho del acto administrativo conforme a lo dispuesto en el art. 47 de la ya citada Ley de Procedimiento Administrativo al haberse llevado a cabo un acto de notificación prescindiendo total y absolutamente del procedimiento previsto en el art. 42 de dicha norma procedimental, circunstancia que ha causado una grave indefensión a esta parte ante su falta de notificación, vulnerándose así lo dispuesto en el art. 24 de nuestra Carta Magna.

SÉPTIMA.-Siendo como es que el acto nulo no produce efectos, entendemos que procede dejar sin efecto la anterior comunicación, y en consecuencia volver a notificar en forma al interesado la resolución que resuelve el recurso de reposición formulado por esta parte, cuya notificación puede hacerse en cualquiera de los 2 domicilios designados en este escrito”.

Por lo tanto, el reclamante señala, como motivos de impugnación, haberse realizado “un acto de notificación prescindiendo total y absolutamente del procedimiento”, y haberse producido “una grave indefensión a esta parte ante su falta de notificación vulnerándose así lo dispuesto en el art. 24 de nuestra Carta Magna”. Por lo que cabe deducir que la reclamante fundamenta su solicitud de nulidad en los motivos de las letras a) y e) del artículo 217.1 de la LGT:

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

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

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

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

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

en el artículo 24 de la Constitución sólo resultan aplicables en los procesos judiciales y en los procedimientos administrativos de carácter sancionador, consecuencia de la identidad de naturaleza de los mismos. Al ser ambas manifestaciones del poder punitivo del Estado, los dos deben inspirarse en los mismos principios, tanto materiales (artículo 25 de la CE) como formales (artículo 24 de la CE).

Al reconocer el Tribunal que el derecho de defensa dimanante del artículo 24 no resulta de aplicación al procedimiento administrativo, con la excepción señalada relativa al sancionador, no está afirmando que los ciudadanos carezcan del mismo, sino únicamente que este derecho de defensa no es el del artículo 24 y, por tanto, no tiene rango de derecho fundamental. Así lo ha ratificado en numerosas ocasiones: Sentencias 42/89, de 16 de febrero, 181/90, de 15 de noviembre, 97/93, de 22 de marzo, y, específicamente en el ámbito tributario, en las Sentencias 164/95, 198/95, 94/96 y 291/2000.

No obstante, ya en los Dictámenes 56 y 123/2011 este Consejo Jurídico admitió modulaciones en esta doctrina. Así, en el último de los citados, analizamos la incidencia que en ella tiene la Sentencia del Tribunal Constitucional 111/2006, de 5 de abril, en relación con una eventual extensión de las garantías derivadas del artículo 24.1 de la CE no sólo a los procedimientos sancionadores, sino también a los de gestión tributaria. Desde entonces, diversos pronunciamientos de este Consejo Jurídico han apreciado la vulneración del derecho fundamental allí proclamado cuando la infracción de las normas reguladoras de las notificaciones tributarias ha puesto al contribuyente en situación de indefensión material al no llegar a tener conocimiento de las actuaciones tributarias que se seguían en contra de sus intereses, sino cuando ya era demasiado tarde para reaccionar frente a ellas. Así, los Dictámenes 46/2020, 173/2020, 9/2022 o 30/2022, por citar sólo algunos recientes.

Parte esta doctrina de la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que admite la extensión a los procedimientos administrativos de las garantías derivadas del artículo 24 CE. Así, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2011, que realiza una síntesis de la doctrina constitucional y jurisprudencial en materia de defectos en la forma de practicar las notificaciones y sus efectos sobre la validez de la actuación administrativa, sostiene que *“aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable “mutatis mutandi” a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente (SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 3, 4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; y 111/2006, de 5 de abril, FFJJ 4 y 5). Y añade la sentencia que “una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución...”. En el mismo sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 29 de septiembre y 6 de octubre de 2011.*

Del mismo modo, como ya señalamos en nuestro Dictamen 56/2011, el Consejo de Estado, en Dictámenes 679/2005 y 670/2009, entre otros, recuerda la doctrina del Tribunal Supremo, fijada ya en sentencia de 1 de febrero de 1993, en cuya virtud, *“el derecho de tutela judicial efectiva sólo excepcionalmente puede referirse a la actuación administrativa, pues es un derecho constitucional de prestación que ha de ser satisfecho por los órganos judiciales y no por la Administración; de ahí la excepcionalidad de que pueda vulnerarse en los procedimientos de ésta. Tan sólo en el caso de que la índole de la actuación administrativa sea tal que llegue a producir un resultado que cierre el paso a la ulterior intervención revisora de la Jurisdicción, o que no permita la reversión del mismo, podría aceptarse hipotéticamente que desde el plano de la actuación administrativa pudiera producirse la lesión de ese derecho; o bien en los supuestos del procedimiento sancionador por la extensión al mismo de las garantías del proceso penal, según la jurisprudencia constitucional y de este mismo Tribunal Supremo”. En el mismo sentido, el Dictamen del Consejo de Estado 1.481/2008 sostiene que la omisión de la notificación sólo generaría la nulidad cuando diese lugar a una grave indefensión material.*

Indica al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2011 que “como viene señalando el Tribunal Constitucional *ni* toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del artículo 24.1 CE *ni*, al contrario, una notificación correctamente practicada en el plano formal supone que se alcance la finalidad que le es propia, es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece [SSTC 126/1991, FJ 5; 290/1993, FJ 4; 149/1998, FJ 3; y 78/1999, de 26 de abril, FJ 2], lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero]. Y añade que “por la misma razón, no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción [ATC 403/1989, de 17 de julio, FJ 3; Sentencias de este Tribunal de 14 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3253/2002), FD Sexto; y de 10 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3466/2002), FD Cuarto], *ni*, desde luego, cuando ha rehusado personalmente las notificaciones (SSTC 68/1986, de 27 de mayo, FJ 3; y 93/1992, de 11 de junio, FJ 4)”.

La eventual nulidad se vincula, pues, con la constatación de que la actuación de la Administración en orden a comunicar al interesado los actos administrativos le ha colocado en indefensión. Entendida ésta como una disminución efectiva y real de garantías con limitación de los medios de alegación, prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses (STS de 30 de mayo de 2003), lleva anudada, como consecuencia jurídica ordinaria, la anulabilidad del acto (art. 48.1 de la 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).

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de notificaciones en el ámbito tributario ha puesto de manifiesto reiteradamente que para determinar si concurre vicio en la notificación deben ponderarse dos elementos; en primer lugar, “el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones” y, en segundo lugar, “las circunstancias particulares concurrentes en cada caso”, como “el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración”. En este sentido la Sentencia de 22 de septiembre de 2011 señala lo siguiente:

“Admitido, de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2), debemos recordar que, como presupuesto general, lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

Pues bien, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, un análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitadamente muy casuística- pone de relieve que los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación”.

QUINTA.- Cumplimiento de las formalidades establecidas en la LGT en materia de notificaciones. Ausencia de indefensión.

I.-El artículo 110.1 de la LGT dispone que “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”. Y, como ha quedado acreditado en el expediente (págs. 230 a 241 del

Doc. 1), la ATRM intentó la notificación personal de la Resolución del recurso de reposición en el domicilio señalado expresamente por el recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo (la referencia debe hacerse al artículo 110.1, y no al artículo 110.2 como hace la propuesta de resolución y los otros dos órganos informantes, dado que, evidentemente, el procedimiento de recurso de reposición es un procedimiento a instancia de parte).

Por otra parte, el artículo 112.1 de dicha LGT (en la redacción vigente desde junio de 2015) dispone que *“cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación”, “que será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar”, y que “en este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado en el Boletín Oficial del Estado”*. El apartado 2 de dicho artículo 112 dispone que *“en la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado”*. Y, como también ha quedado acreditado en el expediente (págs. 241 a 261 del Doc. 1), tras resultar *“desconocido”* en el domicilio designado por el interesado, la ATRM practicó la notificación por comparecencia dando cumplimiento a las formalidades establecidas en dichas disposiciones.

Por lo tanto, ha quedado acreditado que la Administración tributaria ha cumplido con todas las formalidades establecidas por la LGT en materia de notificaciones (que es el primero de los elementos que debe ponderarse según la referida STS de 22 de septiembre de 2011).

II.-Como pone de manifiesto la propuesta de resolución, podría considerarse que el órgano de gestión debió intentar una nueva notificación en el domicilio del contribuyente, no por imposición legal, sino por el deber de diligencia que corresponde a todos los órganos de la Administración, dado que los acuerdos de inicio y de liquidación ILT 130220 2017 000941, que se impugnaron a través del recurso de reposición IRR 130220 2017 000721, sí fueron notificados en el domicilio del contribuyente de *“Cm de los Galindos, núm. 14, 1º D, 30609, Archena”*, y, por tanto, *“debíó plantearse que debía haber un error del Servicio de Correos”*.

Como ha puesto de manifiesto reiteradamente este Consejo Jurídico, por todos Dictamen 246/2013, *“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 la legitiman para utilizar la notificación edictal, trayendo a colación, mutatis mutandi, la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional con relación a la falta de diligencia de los órganos judiciales en la práctica de las comunicaciones procesales, que conduce a acudir improcedentemente al emplazamiento edictal, siendo cómo es un medio supletorio y excepcional, sin practicar las correspondientes averiguaciones del domicilio de los actores, es decir, que se ha de desplegar una actividad previa que lleve a la convicción razonable de que los interesados no son localizables, a cuyo fin se han de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios al alcance d el órgano notificador (STC 158/2007, de 2 de julio)”*. Sobre la base de dicha doctrina, podría considerarse, como hace la propuesta de resolución, que la ATRM, aunque haya observado todas las formalidades establecidas por la LGT, no ha actuado con la diligencia debida (que es el segundo de los elementos que debe ponderarse según la reiterada STS de 22 de septiembre de 2011).

III.-No obstante, es evidente que el obligado tributario conocía la existencia del procedimiento IRR 130220 2017 000721, dado que es precisamente él quien inició dicho procedimiento con la interposición del recurso de reposición frente a la liquidación ILT 130220 2017 000941; por lo tanto, en ningún caso podría considerarse que se ha producido una situación de indefensión, dado que el recurrente ha tenido la posibilidad de interponer la correspondiente reclamación frente a la desestimación presunta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 225.4 de la LGT.

Además, también pudo impugnar el acto por la vía ordinaria cuando tuvo conocimiento del mismo (en el escrito de solicitud de nulidad de 27 de enero de 2020, el recurrente señala que *“tras personarnos una vez más ante la Administración a la que nos dirigimos, se nos ha informado que la resolución desestimatoria se ha publicado en el BOE de 7/10/2019”*), alegando que se trata de un acto que no ha sido debidamente notificado. En este sentido, en

nuestro Dictamen 104/2014 se decía que “las consecuencias de las notificaciones irregulares sobre el acto objeto de notificación se desenvuelven en el terreno de la eficacia y no en el de la invalidez, de modo que la nulidad del acto notificado no dependerá de las condiciones en que se comunicó sino de su legalidad o ilegalidad intrínseca, de tal modo que cuando aquélla no se produzca en modo alguno o se realice de modo irregular, el interesado conserva abiertas las vías de impugnación, sin que quepa oponerle la firmeza del acto notificado”, y que “en tales situaciones, el plazo de impugnación para la interposición de los recursos ordinarios no comienza a computarse hasta que pueda entenderse completado en legal forma el acto de comunicación o el interesado ponga de manifiesto su conocimiento sobre el contenido del mismo”.

Por lo tanto, no se ha producido una situación de indefensión material, dado que el sujeto pasivo ha tenido la oportunidad de recurrir en vía administrativa y, posteriormente, de acceder a la vía jurisdiccional. En este sentido, el Dictamen de este Consejo Jurídico 246/2013 señala lo siguiente:

“En el supuesto ahora sometido a consulta, ha de precisarse que lo que se pretende es la nulidad de la resolución del recurso de reposición, dadas las irregularidades habidas en su notificación. Y ello constituye una diferencia sustancial respecto de los supuestos en los que este Consejo Jurídico ha apreciado la existencia de una verdadera indefensión material o una imposibilidad de acceso a las posibilidades de defensa por parte de los ciudadanos y que se circunscriben a procedimientos iniciados de oficio por parte de la Administración tributaria, que se desarrollan con la total ignorancia del interesado, quien a menudo sólo llega a tener conocimiento del mismo cuando se hacen efectivas sobre su patrimonio las medidas ejecutivas del procedimiento de apremio, de modo que, al no tener conocimiento de los actos administrativos no puede combatirlos ni realizar actuación alguna en defensa de sus derechos sino cuando aquéllos ya han sido ejecutados.

En el presente supuesto, sin embargo, la interesada conoce la existencia del procedimiento de recurso por la sencilla razón de que es ella quien lo inicia mediante su escrito de impugnación. Por ello, aunque no se le notifique en el domicilio indicado la resolución del recurso y en consecuencia no tenga conocimiento efectivo de la misma, señala el Consejo de Estado en el ya citado Dictamen 2107/2010, que <no cabría apreciar en modo alguno una situación de indefensión pues tenía la posibilidad de presentar la correspondiente reclamación contra la desestimación presunta del recurso (artículo 225.4 de la Ley General Tributaria)>.

A mayor abundamiento, la interesada afirma en su escrito de solicitud de revisión de oficio que ha tenido conocimiento de la resolución de su recurso y que aquélla no había sido notificada correctamente. Lo que determina, como apunta la STS de 27 de febrero de 2011, antes parcialmente transcrita, que se trataría de un acto administrativo que no ha sido notificado correctamente, y que, en consecuencia, pudo ser impugnado en cualquier momento en que la interesada se diera por notificada, por lo que, al tener conocimiento del acto originario, debió impugnarlo por la vía ordinaria. Si la reclamación o el recurso hubieran sido declarados extemporáneos, por estimar que la notificación edictal de 20 de mayo de 2011 surtió efecto, podría haber interpuesto el recurso contencioso y solicitar su anulación. En el mismo sentido, nuestro Dictamen 123/2011.

Corolario de lo expuesto es que no se aprecia una privación total y absoluta de las posibilidades de defensa de la mercantil interesada, impidiendo la ulterior intervención revisora de la jurisdicción, sino una mera limitación o dificultad que, a lo sumo, podría determinar la mera anulabilidad del acto (art. 63.1 LPAC), pero no una declaración de nulidad de pleno derecho, al no apreciarse la vulneración del derecho fundamental consagrado en el artículo 24 de la Carta Magna, que pudiera integrar el supuesto previsto en el artículo 217.1 letra a) LGT alegado por la actora como causa de la nulidad pretendida”.

IV.-En definitiva, debe considerarse que la resolución impugnada se ha notificado de conformidad con lo dispuesto en los artículos 110 y 112 de la LGT, que no se ha producido una situación de indefensión material imputable a la Administración, que no se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva y que, por lo tanto, no concurre el supuesto de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

SEXTA.- Actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (artículo 217.1.e) de la LGT). Caducidad del procedimiento de gestión tributaria, y consiguiente nulidad del acuerdo de liquidación provisional dictado.

I.-El Tribunal Supremo viene declarando, en lo que constituye ya una consolidada doctrina jurisprudencial, que en los supuestos, como el que es objeto del presente Dictamen, en los que se anula en vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, en consecuencia, se anula también la liquidación derivada

de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se realice una nueva comprobación y se apruebe una nueva liquidación, las nuevas actuaciones de comprobación y liquidación, al ser provocadas por una anulación por razones de forma y no de fondo, no han de entenderse producidas en un procedimiento de ejecución de resoluciones económico-administrativas regido por el artículo 66 del RD 520/2005, sino en el seno del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto anulado; actuaciones estas que quedan sometidas al plazo máximo general de notificación de la resolución de seis meses previsto en el artículo 104 de la LGT, del que habrá de descontarse el tiempo consumido en el primer procedimiento, y que comenzará a computarse “desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro efecto”.

Una muestra de dicha doctrina jurisprudencial puede encontrarse en la Sentencia del Tribunal Supremo 31 de octubre de 2017 (recurso 572/2017) seguida, entre otras, por las Sentencias del mismo Alto Tribunal de 23 de mayo de 2018 (recursos 666 y 1503/2017), 11 de junio de 2019 (recurso 2141/2017), y 13 de noviembre de 2020 (recurso 2186/2018)—, de la que extraemos los siguientes párrafos:

“A) Determinación del precepto aplicable a los procedimientos de gestión

1. Con la tercera cuestión se trata de determinar si el plazo en el que la Administración debe notificar la nueva liquidación y dar por finiquitada su tarea, tras retrotraer las actuaciones y reproducir el procedimiento, ya sin las carencias formales que determinaron la anulación de la primera, es el previsto con carácter general por el artículo 104 LGT o, por analogía, el contemplado en el actual artículo 150.7 LGT (artículo 150.5, al tiempo de los hechos del litigio) para los procedimientos de inspección, con las consecuencias que un precepto y otro vinculan a su incumplimiento.

2. El artículo 104 LGT forma parte del capítulo II («Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios») del título III («La aplicación de los tributos») de la LGT. Más en particular, se integra en la subsección 3ª («Obligación de resolver y plazos de resolución») de la sección 1ª («Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria») de aquel capítulo.

3. Como regla general, dispone que el plazo máximo en el que debe notificarse una resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que en ningún caso pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses (apartado 1).

4. Por su parte, el artículo 150.5 LGT (en la redacción vigente en el año 2012 -hoy, artículo 150.7-) se integra en el capítulo IV («Actuaciones y procedimientos de inspección») del mismo título III, cuya sección 2ª, subsección 2ª, trata de la iniciación y el desarrollo del procedimiento de inspección.

5. El artículo 150 disciplina el plazo de las actuaciones inspectoras y en su apartado 5 (hoy apartado 7) preceptúa que, ordenada la retroacción de las actuaciones por una resolución judicial o económico-administrativa, éstas deben finalizar en el periodo que reste desde el momento en el que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo máximo de duración establecido en el apartado 1 o en el de seis meses, si aquel periodo fuera inferior. Dicho plazo se computa desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

6. El artículo 104 LGT no contiene una norma que acote la duración de las actuaciones tributarias cuando se anula un acto resolutorio de un procedimiento tributario de gestión, a diferencia de lo que ocurre con el artículo 150 LGT para las de inspección.

7. El artículo 150 LGT constituye un precepto específico para los procedimientos de inspección, que excepciona para esta clase de procedimientos la regla general contemplada en el artículo 104.1 LGT. Sería forzar la voluntad del legislador e iría más allá de lo que permite la analogía, como técnica de integración normativa (véase el artículo 4.1 del título preliminar del Código Civil), extender al régimen general de duración de las actuaciones tributarias (el artículo 104.1 LGT) una norma especial (el artículo 150.5 LGT) prevista para un tipo singular de procedimiento que el propio legislador ha querido sustraer del mismo.

8. Ciertamente, en la ya citada sentencia de 25 de enero de 2017 (casación 2253/2015), esta Sección ha aplicado

el artículo 150.5 LGT a un procedimiento de gestión tributaria, pero se ha de reparar que lo ha hecho como si se tratara de uno de inspección, sin desgranar razonamiento alguno que justifique el traslado del indicado precepto a aquella clase de procedimiento tributarios.

9. Debe concluirse, pues, que el artículo 104.1 LGT es la norma a tomar en consideración para determinar en los procedimientos de gestión el plazo en el que la Administración debe notificar la nueva liquidación tributaria.

B) La interpretación del artículo 104.1 LGT en los casos de anulación con retroacción de actuaciones

1. Como ya se ha apuntado, el artículo 104 LGT no contiene una previsión expresa de duración de las nuevas actuaciones en el caso de haber sido anulado un acto con retroacción del procedimiento. Por lo tanto, cabe preguntarse si, en un supuesto tal, la Administración dispone para tramitar aquellas actuaciones de todo el plazo previsto inicialmente para el procedimiento de que se trate.

2. La respuesta que alcanza este Tribunal es negativa, por las siguientes razones.

3. En primer lugar, se ha de tener en cuenta que la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que vuelve atrás en el ya abierto, en el que se produjeron las fallas procedimentales que determinan la anulación de la resolución que lo puso fin. Parece, pues, anómalo que la Administración recupere en toda su extensión todo el tiempo del que disponía inicialmente para decidir.

4. En segundo término y en relación con lo anterior, una contestación positiva al interrogante planteado desconocería la regla de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del Derecho nemo auditur propriam turpitudinem allegans (nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza).

5. Como tercer argumento no resulta desdeñable la propia voluntad del legislador, que anuda específicas consecuencias a la actuación extemporánea de la Administración en perjuicio de la seguridad jurídica, al no respetar los plazos de que legalmente dispone. Un ejemplo es el propio artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7), pero ni mucho menos es el único. Sin ánimo exhaustivo, el artículo 26.4 LGT le impide exigir intereses por el tiempo en que exceda por causa que le sea imputable los plazos fijados para resolver. En el mismo sentido se expresa el artículo 240.2 LGT para los excesos temporales en la vía económico-administrativa.

6. Sentada la conclusión de que la Administración no puede contar con todo el tiempo previsto legalmente para el procedimiento de que se trate, ante el silencio del artículo 104 LGT queda por determinar cuál sea el mismo.

7. Atendida la causa de la decisión anulatoria que ordena retrotraer las actuaciones, cualesquiera que fueren las actuaciones que deba efectuar la Administración para dar debido cumplimiento a la retroacción acordada, el plazo del que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión. Es decir, en el caso de autos, desde la emisión del dictamen no razonado que determinó la invalidez de la comprobación de valores y, correlativamente, de la liquidación tributaria objeto del recurso.

8. Por lo demás, el dies a quo de ese plazo es aquel en se comunica al órgano competente para llevar a puro y debido efecto la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones (este es el criterio presente en los artículos 150.5 LGT -actual artículo 150.7- y 66.2 RGRVA). Y el dies ad quem es aquel en que se notifique la resolución que pone fin al procedimiento de gestión tributaria de que se trate.

CUARTO.

-Criterios interpretativos sobre los artículos 104.1 de la Ley General Tributaria y 66.4 de su Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio:

1º) El artículo 66.4 RGRVA, en relación con los apartados 2, 3 y 5 del mismo precepto, debe interpretarse en el sentido de que, anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva comprobación y se apruebe otra liquidación, las nuevas actuaciones realizadas en el procedimiento retrotraído y la resolución que se dicte no quedan sometidas a la disciplina del artículo 66 RGRVA, en particular al plazo de un mes previsto en su apartado 2.

2º) Tratándose de procedimientos tributarios de gestión, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, después de retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT y no por el artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7).

3º) El artículo 104 LGT debe ser interpretado en el sentido de que, en una situación como la del presente litigio, la Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en un caso como el litigioso el tiempo gastado desde la valoración inmotivada). Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto”.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia ha acogido esta jurisprudencia, entre otras, en sus resoluciones núms. 304/2019, de 19 de diciembre, y 690/2019 de 29 de mayo, que se manifiestan en los siguientes términos:

“Es cierto que esta Sala, en sentencias como las citadas por el Letrado de la Administración Regional, había manifestado, recogiendo el criterio del Tribunal Supremo fijado en sentencias anteriores como las de 26 de marzo de 2012 o 14 de junio del mismo año, que se podía practicar una nueva liquidación en sustitución de la anulada mientras no hubiera transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años; y veníamos considerando que el transcurso de los seis meses se computaba íntegramente de nuevo con el inicio de una nueva comprobación de valores. Sin embargo, atendiendo a las últimas sentencia del Tribunal Supremo como las de 22 de mayo de 2018 (Rec. 275/17) o las de 23 de mayo de 2018 (Rec. 666/17 y 1.503/17), que siguen el criterio de la de 31 de octubre de 2017, esta Sala debe reconsiderar su argumentación y entender que ha caducado en este supuesto el procedimiento de gestión pues, como señalaba la sentencia del TS de 5 de diciembre de 2017 (Rec. 1.764/2016), el procedimiento en el que se produjo el acto anulado, el procedimiento que se retrotrajo para motivar la comprobación de valores fue el original, no uno nuevo iniciado a raíz de la resolución del TEAR, a pesar de que formalmente la Oficina Liquidadora iniciara un nuevo procedimiento..., en definitiva, hubo un solo procedimiento de comprobación de valores cuyo inicio fue notificado a la interesada en..., por tanto, carece de sentido discutir cuándo debe entenderse iniciado un segundo procedimiento de comprobación de valores inexistente... Resta por decir que las nuevas actuaciones, esto es, en este caso, la motivación de la comprobación de valores y la nueva liquidación se producen en el seno del procedimiento retrotraído, que forman parte del procedimiento de comprobación de valores originario...

(...)

En atención a lo expuesto, y siguiendo esta nueva jurisprudencia emanada del TS. debieron atemperarse a un procedimiento de gestión tributaria cumpliendo el plazo previsto en la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que en ningún caso pueda exceder de seis meses. Pero teniendo en cuenta que la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que vuelve atrás en el ya abierto, no puede la Administración recuperar en toda su extensión el plazo de seis meses de que disponía inicialmente para decidir, sino que debe tramitar el procedimiento y notificar la liquidación en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado que determinó la anulación del acto por el TEAR (es decir, el tiempo gastado desde la valoración inmotivada), y dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria al órgano competente para llevarla a efecto”.

II.-De conformidad con esta doctrina judicial, cabe concluir que el procedimiento de gestión tributaria que dio lugar a la liquidación núm. ILT 130220 2017 000941, que aquí nos ocupa, ha superado el plazo de caducidad de seis meses establecido en el artículo 104 de la LGT.

En efecto, con independencia de que la actuación procedimental causante de la indefensión —desde la que debe computarse el tiempo restante para notificar la nueva resolución—, se entienda producida con la emisión de la valoración (29 de abril de 2011), o con la iniciación del procedimiento (24 de septiembre de 2012), determinación ésta sobre la que todavía no existe una solución de general aceptación, el período transcurrido entre el 7 de diciembre de 2016, en que se notifica a la Dirección General de Tributos el acuerdo anulatorio del TEAR, y el 26 de septiembre de 2017, en que se notifica a D. X la nueva resolución dictada, excede el plazo de seis meses establecido en el artículo 104 de la LGT, con lo que este acuerdo de liquidación provisional se notifica estando el procedimiento incurso en caducidad.

Este hecho determina, de una parte, que la Dirección General de Tributos quedaba obligada a declarar la caducidad producida. Como señalan las recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 11 y 21 de abril de 2023 (recursos 4566/2021 y 4737/2021), *“no le es dable a la Administración declarar o no la caducidad de los procedimientos de oficio, a su voluntad o conveniencia, sino que debe declararla en todo caso, como consecuencia del transcurso del tiempo máximo autorizado en la ley”*, por lo que se sienta la siguiente jurisprudencia: *“La caducidad del procedimiento de gestión, susceptible de causar efectos desfavorables o de gravamen, ha de ser declarada obligatoriamente, sin que exista una pretendida facultad administrativa de no declararla”*.

De otra parte, transcurrido el plazo de que la Administración dispone para resolver y notificar la resolución, la caducidad se produce *ope legis*, y el procedimiento caducado fenece, perdiendo su validez y eficacia, por lo que no puede servir de soporte legitimador a una resolución extemporánea, que habrá sido dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, incurriendo así en vicio determinante de nulidad de pleno derecho. Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2008 (recurso 4455/2004), *“la caducidad es un modo de extinción del procedimiento administrativo”*, lo que *“supone que si pese a haber caducado el procedimiento disciplinario, se dicta una resolución sancionadora, no es que tal acto administrativo haya sido realizado fuera del tiempo establecido para él (...), sino que se ha impuesto la sanción sin que exista procedimiento previo, pues el existente había ya finalizado de otra manera. Luego la resolución sancionadora dictada después de que el procedimiento disciplinario haya caducado lo ha sido prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, siendo nula de pleno derecho”*.

El mismo Tribunal Supremo, en sendas Sentencias de 19 de marzo de 2018 (recursos 2412/2015 y 2054/2017), rectificando el criterio que se sostuvo en la anterior Sentencia de 30 de julio de 2013, efectúa un detenido análisis sobre la caducidad y sus efectos, precisando lo siguiente:

“El ejercicio por la Administración de sus potestades de intervención está sujeta a límites, uno de ellos es el establecimiento de un plazo máximo para resolver los procedimientos. Su razón de ser obedece al deber de las Administraciones públicas de dictar resolución expresa en los plazos marcados por la ley, con ello se pretende garantizar que los procedimientos administrativos se resuelvan en un tiempo concreto, evitando la prolongación indefinida de los mismos por razones de seguridad jurídica. El incumplimiento de estos plazos conlleva como consecuencia jurídica la caducidad del procedimiento y el consiguiente archivo de las actuaciones (artículo 44.2 de la Ley 30/1992), lo que no impide la apertura de nuevo expediente sobre el mismo objeto, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

La caducidad del procedimiento se constituye así como una forma de terminación del procedimiento que penaliza la falta de diligencia de la Administración en el cumplimiento de los plazos legalmente establecidos para tramitar y resolver. La esencia de la caducidad de un procedimiento es que queda inhabilitado como cauce adecuado en el que poder dictar una resolución válida sobre el fondo. Esta ha sido la regla general y ha motivado que numerosas sentencias de este Tribunal hayan venido sosteniendo, con carácter general, la invalidez de las resoluciones administrativas dictadas en un procedimiento caducado al entender que «debía considerarse extinguido, y consecuentemente nula la resolución administrativa recurrida» (STS, de 24 de septiembre de 2008, rec. 4455/2004), o como se sostiene en la STS de 3 de febrero de 2010 (rec. 4709/2005) la obligación impuesta en una resolución administrativa dictada en un procedimiento caducado «ha perdido su soporte procedimental, y, por tanto, también, su validez y eficacia». Es más, en nuestra STS nº 9/2017, de 10 de enero (rec. 1943/2016) se afirmaba que «el procedimiento caducado se hace inexistente».

Pues bien, en un procedimiento extinguido e inexistente no es posible dictar una resolución de fondo válida, salvo aquella que tenga como único objeto declarar la caducidad del procedimiento, tal y como dispone el art. 42.1 y 44.2 de la Ley 30/1992. Y si Administración pese al transcurso del plazo de caducidad no la aprecia de oficio, tal y como era su deber, será el afectado el que deba ejercer las acciones destinadas a obtener una declaración de caducidad, pero una vez declarada la solución no puede ser otra que la nulidad de la resolución de fondo dictada en dicho procedimiento.

Sostener que en un procedimiento caducado la Administración puede dictar una resolución de fondo válida implica desconocer la propia institución de la caducidad y sus efectos, tal y como ha sido entendida y definida por el legislador y avalada en su interpretación y aplicación por una constante jurisprudencia. Esta interpretación desvirtúa la institución de la caducidad de los procedimientos, atacando su esencia hasta dejarla irreconocible y la priva de todo efecto práctico, pues pese al transcurso del plazo de caducidad la Administración no estaría obligada a declararla ni a dar por finalizado el procedimiento y podría dictar una resolución de fondo válida. En definitiva, conforme a esta interpretación, los términos y plazos no obligarían a la Administración pública, contradiciendo la previsión general contenida en el art. 47 de la Ley 30/1992, y la declaración de caducidad sería irrelevante por carente de consecuencia alguna.

2º) Es cierto que el tenor literal del precepto permite que, pese a la caducidad del procedimiento, se pueda «continuar las actuaciones hasta su terminación», lo cual es ya de por sí anómalo, pero lo que el precepto no afirma es que en el procedimiento caducado se pueda dictar una resolución de fondo válida sin haber reiniciado otro nuevo, o que, caso de declararse a posteriori la caducidad del mismo, la resolución dictada en un procedimiento caducado sigue siendo válida, tal y como sostuvo la sentencia STS de 30 de julio de 2013 y pretende ahora el Abogado del Estado.

El Tribunal no puede acoger una interpretación que conduzca a un resultado ilógico o absurdo y esto es precisamente lo que se produciría si entendiésemos que la Administración puede continuar actuando válidamente en un procedimiento caducado y dictar una resolución de fondo como si la caducidad no se hubiese producido.

Los actos y resoluciones administrativas han de dictarse en un procedimiento válido, ello constituye una exigencia básica de nuestro ordenamiento administrativo que se plasma en numerosos preceptos (art. 53 de la LRJPAC) llegándose a sancionar con la nulidad de pleno derecho los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido (art. 62.1.e) de la LRJPAC). De modo que si el procedimiento ha devenido inválido o inexistente, como consecuencia de su caducidad, ha dejado de ser un cauce adecuado para dictar una resolución administrativa válida que decida sobre el fondo”.

Más recientemente, en Sentencia de 23 de julio de 2020 (recurso 166/2019), el Alto Tribunal señala que,

“Este Tribunal Supremo ha tenido ocasión de analizar el instituto de la caducidad de los procedimientos administrativos en numerosas ocasiones, entre las más recientes cabe citar la STS nº 438/2018, de 19 de marzo (rec. 2054/2017) y STS nº 317/2019, de 12 de marzo de 2019 (rec. 676/2018). En ellas afirmábamos que el ejercicio por la Administración de sus potestades de intervención está sujeta a límites, uno de ellos es el establecimiento de un plazo máximo para resolver los procedimientos. Su razón de ser obedece al deber de las Administraciones públicas de dictar resolución expresa en los plazos marcados por la ley, con ello se pretende garantizar que los procedimientos administrativos se resuelvan en un tiempo concreto, evitando la prolongación indefinida de los mismos por razones de seguridad jurídica. El incumplimiento de estos plazos conlleva como consecuencia jurídica la caducidad del procedimiento y el consiguiente archivo de las actuaciones (artículo 44.2 de la Ley 30/1992). De modo que, si el procedimiento ha devenido inválido o inexistente, como consecuencia de su caducidad, ha dejado de ser un cauce adecuado para dictar una resolución administrativa válida que decida sobre el fondo (...)

...por lo que consecuentemente la resolución del Consejo de Ministros de fecha 30 de noviembre de 2018, con independencia de la fecha de su notificación, estaría fuera del plazo máximo para resolver y se habría producido la caducidad del procedimiento.

Ello determina la nulidad de la resolución administrativa impugnada, al haber dictado en un procedimiento que había caducado”.

Y la Sentencia del mismo Tribunal Supremo de 27 de enero de 2021 (recurso 398/2019), recuerda que “La

jurisprudencia de esta sala ha venido a establecer de forma reiterada que la caducidad del procedimiento imputable a la Administración en este tipo de procedimientos es un vicio de nulidad”, manifestando también, en posterior Sentencia de 23 de febrero de 2021 (recurso 429/2019), que “... el acto administrativo sancionador es nulo porque ha sido dictado en un procedimiento ya caducado, al haberse rebasado sobradamente el plazo de seis meses...”.

Esta consideración del vicio que afecta a la resolución extemporánea dictada en el procedimiento caducado, como nulidad de pleno derecho por carecer de un procedimiento válido y eficaz que le sirva de cobertura jurídica, es la que lleva también al Tribunal Supremo a permitir la impugnación de dicha resolución por la vía de la revisión de oficio. Sirva, como ejemplo, su Sentencia de 18 de enero de 2017 (recurso 515/2013), por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Acuerdo del Consejo de Ministros, de 11 de octubre 2013, por el que se desestima la solicitud de declaración de nulidad de Orden Ministerial, de 15 de octubre de 2008, por la que se declaró la caducidad de una concesión otorgada para construir un embarcadero en la Playa de Rodeira, en el término municipal de Cangas de Morrazo. La Sentencia resuelve el debate suscitado, respecto del procedimiento de revisión de oficio empleado por la recurrente para impugnar el Acuerdo recurrido, en los siguientes términos:

“CUARTO.- Al resolver el Consejo de Ministros, en el acuerdo ahora impugnado, la solicitud de revisión que, al amparo de lo establecido en el artículo 102 de la citada Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se formuló, manifiesta, siguiendo el dictamen del Consejo de Estado, que la decisión declarando caducada la concesión del embarcadero cuando había transcurrido el plazo de caducidad del procedimiento, establecido en el artículo 78.3 de la Ley de Costas 22/1988, constituye una simple irregularidad, que no está contemplada en el artículo 62.1 de dicha Ley 30/1992, y, por consiguiente, la Orden Ministerial declarando la caducidad de la concesión no es nula de pleno derecho sino, a lo sumo, anulable conforme a lo establecido en el artículo 63.3 de esta misma Ley 30/1992.

No comparte esta Sala del Tribunal Supremo la indicada tesis sostenida en el acuerdo impugnado del Consejo de Ministros.

Si un procedimiento ha caducado por el transcurso del tiempo fijado por la Ley, como en este caso sucedió, la resolución que, posteriormente, dicte la Administración adolece de falta total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, ya que, al haber caducado éste, carece de validez para justificar la decisión, con independencia de que sea posible incoar un nuevo procedimiento de subsistir razones determinantes para ello, pero lo que no cabe sostener es que el incumplimiento de los plazos para resolver, como ha acaecido en el caso enjuiciado, constituye una mera irregularidad no invalidante, en contra de lo declarado por esta Sala del Tribunal Supremo al definir el alcance y significado de la caducidad del procedimiento administrativo, entre otras en Sentencia de fecha 24 de septiembre de 2008 (recurso de casación 4455/2004).

Cuando la Administración (artículo 44 de la Ley 30/1992, redactado por Ley 4/1999) ejercita potestades de intervención susceptibles de producir efectos desfavorables, como en el presente caso, y no resuelve el procedimiento en el plazo expresamente establecido por la Ley, la caducidad del procedimiento se produce “ex lege”, de modo que dicha Administración, una vez transcurrido el plazo fijado por la Ley para dictar resolución expresa, como acaeció en este supuesto, debe declarar su caducidad y archivar las actuaciones, sin perjuicio de que fuese posible, como hemos indicado, la incoación de un nuevo procedimiento de concurrir las causas para declarar la caducidad de la concesión del embarcadero.

QUINTO.- Es cierto que la entidad mercantil recurrente no impugnó en tiempo la Orden Ministerial que declaró la caducidad de la concesión y que le fue oportunamente notificada, sino que, transcurridos los plazos para deducir los recursos administrativos o jurisdiccionales procedentes, hizo uso de la facultad que a los interesados confiere el artículo 102.1 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, facultad establecida en dicho precepto en relación con los actos administrativos que hubiesen puesto fin a la vía administrativa o que no hubiesen sido recurridos en plazo, supuesto este último en que nos encontramos, ya que, como acabamos de expresar en el precedente fundamento jurídico, la Orden Ministerial que declaró la caducidad de la concesión es nula de pleno derecho por haberse dictado cuando el procedimiento hacía tiempo que había caducado, sin que se esté ante uno de los supuestos contemplados en el artículo 106 de la Ley 30/1992 respecto de los límites de la revisión por más que en el acuerdo del Consejo de Ministros impugnado se apele a dicho precepto desde el respeto al principio de seguridad jurídica por no haberse recurrido en plazo la Orden Ministerial y porque subsisten las causas de la caducidad de la concesión.

En cuanto a esa primera razón aducida en el acuerdo impugnado, el propio artículo 102.1 contempla la revisión para los supuestos de no haberse recurrido en plazo el acto nulo de pleno derecho, y, por lo que respecta a la pervivencia de las causas de caducidad de la concesión, éstas podrán, en su caso, hacerse valer en un nuevo procedimiento que pudiese incoarse al efecto de ser procedente, pero, en ningún caso, el ejercicio de la facultad de interesar la revisión, de que ha hecho uso la entidad mercantil recurrente, es contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a la ley, sino que, como acabamos de señalar, la falta de declaración de la caducidad con el archivo del expediente es lo que resulta contrario a la ley, de modo que las causas aducidas por la Administración como límites de la revisión pedida no son tales.

SEXTO.- Por las razones expresadas el recurso contencioso-administrativo interpuesto debe ser estimado, al ser contrario a derecho el acuerdo del Consejo de Ministros, de fecha 11 de octubre de 2003, por el que se desestimó la solicitud formulada por el representante de la entidad mercantil demandante de declaración de nulidad de la Orden Ministerial, de 15 de octubre de 2008, en la que se declaró la caducidad de la concesión otorgada...”.

También podemos citar, en el ámbito autonómico, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 25 de septiembre de 2019 (recurso 212/2018), y del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 13 de diciembre de 2019 (recurso 138/2017), referidas igualmente a procedimientos de revisión de oficio instados frente a resoluciones dictadas en procedimientos caducados.

III.-Por todo lo expuesto, este Consejo Jurídico considera que el acuerdo de liquidación provisional dictado en el expediente remitido, incurre en vicio determinante de nulidad de pleno derecho, previsto en el artículo 217.1.e) de la LGT, al haberse dictado sin cobertura procedimental, por encontrarse dicho expediente incurso en caducidad.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Se dictamina desfavorablemente la propuesta de resolución consultada, dado que, como se expone en la consideración sexta de este Dictamen, concurre la causa de nulidad del apartado e) del artículo 217.1 de la LGT, por lo que procede declarar la nulidad del acto impugnado.

No obstante, V.E. resolverá.