



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **337/2023**

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 el Excmo. Sr. Consejero de Economía, Hacienda, Fondos Europeos y Administración Digital), mediante oficio registrado el día 29 de marzo de 2023 (COMINTER 83710), sobre revisión de oficio instada por D. X, en representación de --, contra expediente de tercería (exp. 2023_100), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 20 de agosto de 2019, la mercantil "--" presenta ante la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (ATRM) reclamación de tercería de mejor derecho previa a la vía judicial contra la diligencia de embargo del saldo de la cuenta bancaria ES 04 0075 8582 3103 --, correspondiente a la imposición a plazo fijo núm. 0075 8582 31 036009--, a nombre de la mercantil "--", por considerar que ostentaba un derecho de cobro preferente al de la ATRM.

La referida diligencia de embargo de saldo de cuenta bancaria se dicta en el procedimiento administrativo de apremio núm. EJ-023744/2017, seguido contra la mercantil "--", por un importe trabado de 8.737,25 euros (que incluye principal, recargo de apremio, intereses de demora y costas del procedimiento).

El acuerdo de admisión a trámite de dicha reclamación se dicta con fecha 19 de febrero de 2020, iniciando el expediente de tercería de mejor derecho núm. T-27/2019; dicho acuerdo se notifica al tercerista el día 26 de febrero de 2020.

SEGUNDO.- Con fecha 18 de febrero de 2020, el Servicio Jurídico Tributario de la ATRM emite informe en el que señala que *"no se considera acreditado por el interesado la existencia de un crédito anterior a la de la diligencia de embargo emitida"*. Y con fecha 26 de febrero de 2020, a la vista de dicho informe, el Secretario General Técnico de la ATRM propone que la Directora de dicho organismo, por delegación del Consejero competente en materia de Hacienda, dicte Orden por la que se acuerde desestimar la reclamación.

Con fecha 10 de junio de 2020, la Dirección de los Servicios Jurídicos de la CARM emite su preceptivo dictamen, considerando que *"existe fundamento suficiente para desestimar la tercería de mejor derecho interpuesta por el tercerista, al no considerarse acreditado la existencia de unos créditos garantizados de fecha de constitución anterior a la de la diligencia de embargo emitida"*.

TERCERO.- Con fecha 17 de junio de 2020, la Directora de la ATRM, por delegación del Consejero de Presidencia y Hacienda, dicta Orden por la que acuerda *"desestimar la reclamación de tercería de mejor derecho"*.

que ha motivado la incoación del expediente T-27/2019”, considerando que “no se puede concluir que el derecho de cobro de los créditos del -- sea preferente al de esta Agencia”.

Dicha Orden se notifica a la entidad reclamante con fecha 5 de julio de 2020, con indicación expresa de que la misma “agota la vía administrativa previa a la civil”, y que “contra la misma pueden formular la correspondiente demanda judicial ante el órgano competente de la jurisdicción civil”.

CUARTO.- Con fecha 6 de agosto de 2020, la mercantil “--” presenta ante la ATRM “recurso de reposición potestativo contra la Orden de 17 de junio de 2020 de la Consejería de Presidencia y Hacienda por la que se resuelve la Tercería de Mejor Derecho (Expediente T-27/2019)”, considerando que “la Orden objeto del presente recurso es nula de pleno derecho conforme a lo establecido en el artículo 47.1. letras a) y e) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas”, produciéndose “nulidad de la Orden recurrida por prescindir total y absolutamente del procedimiento establecido causando indefensión al recurrente”.

QUINTO.- Con fecha 22 de diciembre de 2021, tras calificar el recurso como solicitud de revisión por nulidad de pleno derecho, se notifica a la mercantil reclamante la apertura del trámite de audiencia, en el procedimiento especial de revisión por actos nulos de pleno derecho núm. N-20/2020, para que pueda presentar alegaciones y aportar cuantos documentos y justificaciones considere oportunos. Y con fecha 17 de enero de 2022, en cumplimiento de dicho trámite, “--” presenta escrito en el que señala que “damos por reproducidas las alegaciones contenidas en el escrito... de 6 de agosto de 2020, en el que solicitábamos la declaración de nulidad radical de la Orden de 17 de junio de 2020...”.

SEXTO.- Con fecha 2 de marzo de 2022, el Servicio Jurídico Tributario de la ATRM dicta propuesta de resolución en la que señala que “por el órgano competente, el Consejero de Economía, Hacienda y Administración Digital, debe procederse a dictar resolución de estimación del recurso de revisión de oficio de nulidad de pleno derecho”, considerando que se ha producido “una indefensión y vulneración de los derechos fundamentales procesales recogidos en la Constitución, concretamente en su artículo 24.1, por lo que consideramos que concurre la causa de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria”.

SÉPTIMO.- Con fecha 15 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 señala que “concorre 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”, y que procede anular la Orden que desestimó la reclamación de tercería formulada por “--”, “al vulnerarse la tutela judicial efectiva de sus derechos, procediendo el inicio de un nuevo expediente de reclamación de tercería de mejor derecho por parte de la Administración Tributaria a los efectos de una correcta tramitación del citado expediente”.

OCTAVO.- Con fecha 15 de marzo de 2023, la Dirección de los Servicios Jurídicos de la CARM emite informe favorable a la propuesta de resolución de la ATRM, señalando que “considera que existen fundamentos suficientes para informar favorablemente la solicitud de revisión de actos nulos instada”, dado que “se ha producido una indefensión y vulneración de los derechos fundamentales recogidos en la Constitución, en concreto del artículo 24.1, por lo que entendemos que concurre la causa de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria”.

NOVENO.- Con fecha 29 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, la mercantil "--", en cuanto destinataria directa del acto administrativo cuya nulidad pretende, está debidamente legitimada para instar el procedimiento de revisión.

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 Tributaria de la Región de Murcia y el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos de la C.A.R.M.

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, es 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.

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

En particular, la revisión de oficio de actos tributarios regulada en el artículo 217 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 mismo sentido el Dictamen del Consejo de Estado núm. 228/2015 señala que *“La revisión de oficio <constituye un cauce de utilización ciertamente excepcional y de carácter limitado, ya que comporta que, sin mediar una decisión jurisdiccional, la Administración pueda volver sobre sus propios actos, dejándolos sin efecto. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella es solo posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos> (dictamen del Consejo de Estado nº 738/2005, de 30 de junio). En particular, la revisión de oficio de actos tributarios regulada actualmente en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia en el acto que se revisa de vicios especialmente graves que fundamentan la declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Quiere ello decir que no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en sede de revisión de oficio, sino solo los específicamente recogidos en la ley. La revisión de oficio, según el desarrollo jurisprudencial y luego legal de esta institución, puede ser instada por los administrados, en este caso por los contribuyentes, y debe ser tramitada por la Administración. Pero la revisión, por su propio perfil institucional, no puede ser utilizada como una vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios alegando los mismos vicios que hubieran podido ser enjuiciados en tales recursos. Pues, como se ha dicho, solo son relevantes los de especial gravedad recogidos en la ley, en este caso como se dijo, en el artículo 217 de la General Tributaria”.*

Y, también en el mismo sentido, el Dictamen núm. 32/2020 de este Consejo Jurídico, afirma que *“en la apreciación de las nulidades de pleno derecho, según constante doctrina y jurisprudencia, se ha de seguir una tendencia restrictiva, dado el carácter marcadamente estricto y riguroso de las causas que la permiten declarar (Dictamen del Consejo de Estado 69/2004, de 5 de febrero), pues sólo son relevantes las de especial gravedad recogidas en la ley. Ello obliga a interpretar con rigor los motivos de nulidad de pleno derecho..., y a no convertir el procedimiento de declaración de nulidad en cauce ordinario o habitual de expulsión del mundo del derecho de aquellos actos o normas que hayan infringido el ordenamiento jurídico. En palabras del Tribunal Supremo, <deben administrarse con moderación>, y sólo apreciarse cuando se da con claridad el supuesto legal que las determina (STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 7ª, de 5 marzo 1998, recurso núm. 1200/1992)”.*

II.-En el presente caso, la solicitud de revisión señala que se produce la *“nulidad de la orden recurrida por prescindir total y absolutamente del procedimiento establecido causando indefensión a la recurrente”.*

“La Orden objeto del presente recurso es nula de pleno derecho conforme a lo establecido en el artículo 47.1.

letras a) y e) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En efecto, mediante escrito fechado el 16 de agosto de 2019, mi representada, --, inició reclamación de Tercería de Mejor Derecho sobre el saldo de la imposición a Plazo Fijo número 0075 8582 31 036009---- en escrito de 16 de agosto de 2019 titularidad de --, al recibir la diligencia de embargo de cuentas bancarias con fecha 30 de mayo de 2019 acordado por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia en expediente de apremio nº EJ-23744/2017 seguido contra la referida mercantil por importe de 8.737,25 €.

Tal y como reconoce la resolución objeto de recurso, junto a la solicitud mi mandante aportó póliza de pignoración de derechos de crédito documentados en imposiciones a plazo fijo y en cuenta de ahorro de 23 de diciembre de 2015, intervenida por el Notario de Madrid, Don Y, a la que acompaña diligencia de intervención del expresado fedatario público, en la que refiere que dicha intervención está asentada en su Libro-registro de operaciones del año 2015 con el número 320 de la Sección A, ese mismo día 23 de diciembre de 2015.

En esa póliza consta que la mercantil -- es titular de la Sucursal del -- (hoy --), -- de Alcobendas (8582) de la imposición número 0075/8582/36-009---- por importe de 45.000 sobre la que la titular constituye prenda sobre la operación de préstamo 0075/8582/044/01012/71.

Bien es verdad que dadas la fecha en que se notificó la diligencia de embargo, agosto de 2019, y el complejo sistema de localización documental tras la absorción de -- por -- en abril de 2018, acompañó a la solicitud la póliza de préstamo 044-00459-67 suscrita entre -- y la referida mercantil -- de 20 de julio de 2013 que no se correspondía con la operación garantizada con la prenda.

Pero también es cierto, que la solicitud formulada por mi mandante se refiere al <procedimiento de tercería que se rige por lo establecido en el artículo 165, apartado 3 y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, así como en el artículo 19.4 del Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia (TRLHRM) y, especialmente, en los artículos 117 y siguientes del Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio>, tal y como expresamente se recoge en el fundamento jurídico segundo de la Orden objeto del presente recurso.

Pues bien, el artículo 119.1 del Reglamento General de Recaudación establece que:

Si el escrito de reclamación no reúne los requisitos exigibles a las solicitudes que se dirijan a la Administración o el tercerista no acompaña los documentos en los que pueda fundar su derecho al escrito de reclamación, el órgano competente para la tramitación le requerirá para que subsane su falta, para lo que dispondrá de un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, con la advertencia expresa de que, de no hacerlo así, se procederá al archivo de la reclamación

Principio recogido de forma general en el artículo 68.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Luego advertido por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, tal y como dice el fundamento jurídico cuarto de la Orden objeto de recurso, que <la operación de préstamo garantizada no corresponde ni con el número indicado por el tercerista en su escrito de reclamación ni con el no de préstamo recogido en la póliza de préstamo aportada, que es el no 044-00549-67 de la Sucursal 8582- 33 del --> y que <el interesado no ha aportado copia de la póliza del citado préstamo no 0075-8582-39-044/01012/71, por lo que no es posible concluir que esté intervenida por fedatario público>, debió requerir a mi mandante para subsanar tal omisión.

No haciéndolo así, no se ha observado un elemento esencial del procedimiento, al prescindir del obligado trámite de subsanación, generando una manifiesta indefensión a --, lo que supone la nulidad de pleno derecho de la orden dictada.

No es necesario recordar que resulta ineludible para la Agencia tributaria de la Región de Murcia la observancia del principio de legalidad, pues la Administración está sometida por imperativos constitucionales a la ley y al Derecho (artículos 103 y 106 de la Constitución española), siendo pues, dicha ley presupuesto y marco de su

actuación.

El artículo 24 de la Constitución proscribire toda clase de indefensión al administrado, más aún cuando la Administración actúa de manera irregular en actos de gravamen, sancionadores o arbitrales, siendo el embargo en vía de apremio un claro ejemplo de los primeros, correspondiendo en tales casos a la Administración acreditar la ausencia de indefensión ni perjuicio alguno al administrado (por todas, sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2019, rec. 5616/2017).

Más aun cuando tal omisión no fuera sancionable con la nulidad absoluta, que lo es, también sería anulable la Orden objeto de recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 48.1 de la referida Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, pues ha resultado manifiesta la vulneración del citado artículo 119 del Reglamento General de Recaudación y, por ende, el artículo 68.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones públicas.

III.-Aunque la mercantil reclamante señala los apartados a) y e) del artículo 47.1 de la LPAC, es evidente que en este caso, al tratarse de actos dictados en materia tributaria, resultan de aplicación los correspondientes apartados a) y e) del artículo 217.1 de la LGT, que tienen una redacción prácticamente idéntica:

“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 (...).”

Respecto a los dos referidos motivos de nulidad, debe tenerse en cuenta que, como señala el citado Dictamen del Consejo de Estado núm. 228/2015, *“La doctrina general sobre los vicios de nulidad previstos en los apartados a) y e) del precepto que se acaba de reproducir [217.1 de la LGT], es la que sigue. Ambos defectos suelen invocarse conjuntamente y respecto de ellos se ha dicho, tanto por la jurisprudencia del Tribunal Supremo como por la doctrina de este Consejo de Estado, que para apreciarlos es necesario que la conculcación del procedimiento haya sido de tal magnitud que suponga la concurrencia de anomalías en la tramitación que se caractericen por su especial gravedad. A efectos de valorar esta gravedad, resulta necesario tener en cuenta, en cada caso, las consecuencias producidas por tal conculcación a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado, y lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado o el trámite omitido. A su vez, la infracción del artículo 24 de la Constitución ha de ser alegada normalmente frente a la actuación de los jueces y tribunales, siendo trasladable a la actuación administrativa únicamente en los casos más graves”.*

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

Respecto a la alegación de indefensión, como derecho susceptible de amparo constitucional, el Consejo de Estado ha puesto de manifiesto reiteradamente que la infracción del artículo 24.1 de la Constitución ha de ser alegada normalmente frente a la actuación de jueces y tribunales, y que únicamente podría producirse la lesión de ese derecho constitucional, desde el plano de la actuación administrativa, cuando tal actuación impida el paso a la posterior intervención revisora de la Jurisdicción. En este sentido, el Dictamen núm. 679/2005 afirma los siguiente:

“Por lo que hace a la invocación del artículo 62.1.a) de la Ley 30/1992 y a la lesión del derecho del interesado recogido en el artículo 24.1 de la Constitución (<todas las personas tienen derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión>), ante todo cabe recordar con carácter general la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de 1 de febrero de 1993), según la cual la infracción del artículo 24.1 de la Constitución ha de ser alegada normalmente frente a la actuación de los jueces y tribunales, siendo trasladable a la actuación administrativa únicamente en los casos más graves.

Así, dice la mencionada sentencia que <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. (...) La misma indefensión que alega la parte, nada tiene que ver con el pretendido derecho, pues aún en la negada hipótesis de que se hubiera producido, se habría producido en el acto administrativo, y la indefensión referida en el artículo 24.1 CE, alude a la producida por los Jueces y Tribunales, al no prestar la tutela que la Constitución pone a su cargo>”.

La Orden de la Consejería de Presidencia y Hacienda de 17 de junio de 2020, por la que se resuelve la tercería de mejor derecho en el expediente T-27/2019, fue notificada el día 5 de julio de 2020 al tercerista “--” con la expresa indicación de que la Orden “*agota la vía administrativa previa a la civil*”, y que “*contra la misma puede formular la correspondiente demanda judicial ante el órgano competente de la jurisdicción civil*”. (Páginas 77 a 89 del expediente).

Como se le indicaba expresamente en dicha notificación, “--” ha podido formular demanda de tercería ante la jurisdicción civil de conformidad con lo dispuesto en los artículos 614 y siguientes de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. La actuación de la ATRM en el procedimiento administrativo de tercería no ha impedido la intervención revisora de la jurisdicción civil, por lo tanto, no puede considerarse que en dicho procedimiento administrativo se haya vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva. En consecuencia, debe considerarse que no concurre el motivo de nulidad del artículo 217.1.a) de la LGT.

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

Respecto a este motivo de nulidad, debe recordarse la constante doctrina, elaborada en interpretación del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pero trasladable a la revisión de los actos dictados en materia tributaria, dada la identidad de los términos utilizados por el artículo 217.1.e) de la LGT, según la cual para que opere esta causa de nulidad, el empleo de los dos adverbios “*total y absolutamente*” recalca “*la necesidad de que se haya prescindido por entero, de un modo manifiesto y terminante, del procedimiento obligado para elaborar el correspondiente acto administrativo; o bien de algunos de sus trámites esenciales que se pueda equiparar a esa omisión total. Junto a lo anterior, precisamente para ponderar la especial gravedad del vicio que se alega, ha de analizarse si se causó indefensión al interesado, para lo que habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las consecuencias que sufrió por tal conculcación y lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido*” (Dictamen del Consejo de Estado núm. 670/2009). Y es que, en la interpretación estricta que demanda esta causa de nulidad, ha de ser puesta en relación con la función de garantía inherente a la exigencia de que el ejercicio de las potestades y competencias administrativas se actúe a través de un procedimiento, a la vez garantía de los ciudadanos y del interés público. Por ello, la eventual concurrencia de esta causa de nulidad no debe examinarse desde una perspectiva formalista, sino desde una óptica sustantiva, en la que lo decisivo no es tanto la ausencia de uno o varios trámites, como que no se hayan respetado los principios o reglas esenciales que informan el procedimiento (Dictamen del Consejo de Estado núm. 2183/2003). En este sentido se pronuncian, entre otros, los Dictámenes de este Consejo Jurídico núms. 104/2014, 173/2020 y 9/2022.

No puede considerarse que en este caso se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, dado que el expediente de tercería de mejor derecho T-27/2019 se ha ajustado al procedimiento previsto en los artículos 117 a 120 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005 de 29 de julio. Y tampoco puede considerarse que se haya omitido un trámite esencial del procedimiento que haya provocado indefensión al tercerista.

El artículo 119.1 del referido Reglamento General de Recaudación dispone que “*la reclamación de tercería se formulará por escrito, acompañando los documentos originales en que el tercerista funde su derecho y copia de*

estos”, y que “si el escrito de reclamación no reúne los requisitos exigibles a las reclamaciones que se dirijan a la Administración o el tercerista no acompaña los documentos originales en los que pueda fundar su derecho al escrito de reclamación, el órgano competente le requerirá para que subsane su falta, para lo que dispondrá de un plazo de 10 días...”. Ha quedado acreditado en el expediente que “--” formuló su reclamación de tercería y aportó los documentos originales con los que pretendía fundamentar el mejor derecho que alegaba. Por lo tanto, dado que el escrito de reclamación reunía los requisitos exigibles, y dado que el tercerista acompañó los documentos originales que creyó oportunos, es razonable considerar que la ATRM no estaba obligada a iniciar el referido trámite de subsanación. Además, en cualquier caso, no se puede tener la certeza de que la realización del trámite de subsanación habría cambiado el sentido del acto impugnado. Y, sobre todo, no se puede considerar que se haya omitido un trámite esencial del procedimiento que haya producido al tercerista una indefensión real y efectiva, dado que, como ya se ha dicho, el tercerista ha tenido la oportunidad de interponer en defensa de su derecho la correspondiente demanda judicial.

Debe tenerse en cuenta que el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48.2 de LPAC. Y que la Jurisprudencia ha puesto de manifiesto reiteradamente que dicha indefensión ha de ser real y efectiva, señalando que para que exista indefensión determinante de la anulabilidad del acto es preciso que el afectado se haya visto imposibilitado de aducir, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional, las razones de hecho o de derecho que considere pertinentes en apoyo de sus intereses. En este sentido, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 11 de julio 2003, recaída en el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 7983/1999, señala lo siguiente:

“Así, ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC) resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo –aun con cierta flexibilidad– de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional. Por otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 13 de octubre de 2000 –recurso de casación 5697/1995–), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJ-PAC .

Por otra parte, es claro que a la ausencia del trámite de audiencia le es de aplicación de manera muy directa la previsión del apartado 2 del artículo 63 de la Ley 30/1992, que establece la anulabilidad de un acto administrativo por defecto de forma cuando éste dé lugar a la indefensión del interesado. Y, precisamente, si es esencial el trámite de audiencia, es porque su falta podría determinar que se produjese la efectiva indefensión del afectado. Ahora bien, esa indefensión no equivale a la propia falta del trámite, sino que ha de ser real y efectiva, esto es, para que exista indefensión determinante de la anulabilidad del acto es preciso que el afectado se haya visto imposibilitado de aducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pueda considerar pertinentes para ello.

Así pues, según hemos dicho reiteradamente y como señala la sentencia impugnada, no se produce dicha indefensión material y efectiva cuando, pese a la falta del trámite de audiencia previo a la adopción de un acto administrativo, el interesado ha podido alegar y aportar cuanto ha estimado oportuno. Tal oportunidad de defensa se ha podido producir en el propio procedimiento administrativo que condujo al acto, pese a la ausencia formal de un trámite de audiencia convocado como tal por la Administración; asimismo, el afectado puede contar con la ocasión de ejercer la defensa de sus intereses cuando existe un recurso administrativo posterior; y en último

término, esta posibilidad de plena alegación de hechos y de razones jurídicas y consiguiente evitación de la indefensión se puede dar ya ante la jurisdicción contencioso-administrativa (entre muchas, pueden verse las sentencias de 26 de enero de 1979; de 18 de noviembre de 1980; de 18 de noviembre de 1980; de 30 de noviembre de 1995 –recurso de casación 945/1992–; o, muy recientemente, la de 30 de mayo de 2003 –recurso de casación 6313/1998–)”.

En definitiva, debe considerarse que en el expediente de tercería de mejor derecho T-27/2019 se ha seguido el procedimiento legalmente establecido, sin que se haya omitido ningún trámite esencial y sin que se haya causado al tercerista una indefensión real y efectiva. Por lo tanto, debe considerarse que en este caso no concurre el motivo de nulidad del artículo 217.1.e) de la LGT.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.-Se dictamina desfavorablemente la propuesta de resolución consultada, por cuanto no procede declarar la nulidad del acto impugnado, dado que, como se indica en las consideraciones cuarta y quinta de este Dictamen, no concurren las alegadas causas de nulidad de los apartados a) y e) del artículo 217.1 de la LGT.

No obstante, V.E. resolverá.

