



Dictamen nº **180/2024**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 3 de julio de 2024, 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 y Empresa (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 8 de febrero de 2024 (COMINTER 28150), sobre revisión de oficio instada por D. X, contra liquidación tributaria (exp. 2024_041), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 26 de noviembre de 2021, D. X formula una solicitud de revisión de oficio -no debidamente firmada, por nulidad de pleno derecho, del acuerdo de terminación de un procedimiento de comprobación de valores con liquidación provisional (nº ILT 130220 2020 005284), motivado por la aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) a la adquisición de una vivienda en Bullas, el 31 de marzo de 2017.

Recuerda que la liquidación asciende a 690,90 €.

Añade que no se le notificó el inicio del procedimiento de comprobación de valor, lo que lo hace nulo de pleno. Manifiesta que lo único que conoce, al personarse por otro motivo en la sede de la Agencia Tributaria, es el citado acuerdo de terminación, pero que en ningún momento tuvo conocimiento de la existencia del citado expediente.

Por ese motivo, considera que deben retrotraerse las actuaciones al momento en que se le debió notificar el acuerdo de iniciación, para que pueda efectuar, en su caso, las alegaciones que correspondan.

SEGUNDO.- El 23 de agosto de 2022 se le concede audiencia al interesado para que pueda formular alegaciones y aportar cuantos documentos y justificaciones considere oportunos.

El acuerdo se le notifica por correo, el día 30 del citado mes de agosto, en la calle --, de Bullas, que es el domicilio señalado por el interesado en su solicitud.

TERCERO.- Obra en el expediente de revisión de oficio una captura de pantalla de la consulta realizada en la Base de Datos de domicilios fiscales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

De su lectura se deduce que, desde el 27 de abril de 2020, el domicilio fiscal del interesado se corresponde con el suyo habitual, que está situado en la mencionada calle --, de la localidad también referida.

CUARTO.- El interesado presenta el 8 de septiembre de 2022 un escrito en el que reitera el motivo de nulidad de la liquidación provisional que se le giró en el procedimiento de comprobación de valores porque no se le notificó

correctamente el inicio de dichas actuaciones.

Expone que corrobora su solicitud el hecho de que se le han notificado las diferentes resoluciones adoptadas en el procedimiento mediante anuncios publicados en el Boletín Oficial del Estado (BOE).

Sostiene que, por tanto, no se le intentó notificar por los cauces ordinarios, motivo que el que se le coloca en una situación de indefensión que atenta contra sus derechos como administrado y contraviene lo dispuesto en el artículo 24.1 de la Constitución Española (CE).

Argumenta que el cauce de la notificación edictal es subsidiario, y que sólo puede emplearse cuando se hayan agotado las posibilidades de comunicación de los actos de que se trate por los cauces ordinarios.

Por último, solicita que se declare la nulidad de las actuaciones practicadas y se anulen *el expediente* y los embargos efectuados y se le reintegre la cantidad que se le detrajo.

QUINTO.- Con fecha 29 de septiembre de 2022 se formula propuesta de inadmisión a trámite de la solicitud planteada de inicio de un procedimiento de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho.

Se considera que ello se justifica porque no concurre ninguna de las causas de nulidad de pleno derecho que se contemplan en el artículo 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y porque la solicitud carece manifiestamente de fundamento. Se argumenta, asimismo, que puede dictarse resolución sin necesidad de recabar el dictamen de este Consejo Jurídico, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217.3 LGT, pero con el previo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, de conformidad con lo establecido en el artículo 7.1, l) de la Ley 4/2004, de 22 de octubre, de asistencia jurídica de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

SEXTO.- El citado 29 de septiembre de 2022 se remite la propuesta de resolución al Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (ATRM), que emite informe el 17 de octubre de 2023 en sentido favorable a la inadmisión de la solicitud de revisión de oficio. Se considera que las notificaciones de los actos dictados por la ATRM se realizaron conforme a Derecho.

SÉPTIMO.- El 7 de noviembre de 2023 se remite una copia del expediente a la Dirección de los Servicios Jurídicos para que emita el dictamen preceptivo correspondiente.

OCTAVO.- El 22 de diciembre siguiente se remite a la Secretaría General de la Consejería consultante el informe elaborado ese mismo día por un letrado, con el visto bueno de la Directora de los Servicios Jurídicos, con el número 161/2023.

En él se concluye, en primer lugar, que se debe admitir a trámite la solicitud de revisión de oficio ya que, de conformidad con la doctrina establecida en la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, de 24 de febrero de 2021, el interesado ha alegado una causa concreta de nulidad de pleno derecho y ha expuesto los hechos en los que se funda. En este caso, por tanto, se entiende que procede acordar la admisión y analizar las alegaciones formuladas.

En segundo lugar, se argumenta que, no obstante, no concurre alguna de las causas de nulidad de pleno derecho tasadas en el artículo 217.1 LGT.

En tercer y último lugar, se expresa que se debe remitir el procedimiento a este Órgano consultivo para que emita dictamen preceptivo.

Una vez incorporados el preceptivo índice de documentos y el extracto de secretaría, se remite el expediente en solicitud de Dictamen, mediante un escrito recibido en este Consejo Jurídico el 8 de febrero de 2024. También se aportan las copias del expediente de gestión I02 130220 2017 036557 y del ejecutivo 27844/2015.

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 establecido 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 el 217.4 LGT, segundo párrafo, dado que versa sobre una propuesta de resolución que decide sobre la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de un acto administrativo emanado de la Administración tributaria regional.

De igual modo, hay que hacer mención del artículo 6, apartados 1 y 2, del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RRT).

SEGUNDA.- Acto revisable y plazo para promover la revisión de oficio.

I. Como ha precisado el interesado, el acto que es objeto de revisión se identifica con el acuerdo de terminación del procedimiento de gestión tributaria y comprobación de valores con liquidación provisional, fechado el 17 de diciembre de 2020 (nº ILT 130220 2020 005284).

De manera implícita, también solicita la revisión otros actos del procedimiento de gestión tributaria y de recaudación ejecutiva puesto que entiende que no se le notificaron en debida forma.

En este sentido, hay que recordar que el artículo 217.1 LGT previene que 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 supuestos que menciona. De manera particular, en el siguiente apartado a) establece la posibilidad de que se declare la nulidad de pleno derecho de aquellos actos *“Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”*.

No cabe duda, además, de que el interesado, en su calidad de sujeto pasivo del tributo, está debidamente legitimado para promover el procedimiento de revisión en cuanto destinatario directo de los actos tributarios cuya nulidad se pretende (art. 4.1 RRT).

II. Por lo que se refiere al requisito temporal para el ejercicio de la acción, se debe recordar que no existe límite para la incoación del procedimiento. El artículo 106.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), determina que la nulidad puede declararse en cualquier momento. La acción de nulidad es imprescriptible, ya que su ejercicio no está sujeto a plazo alguno, si bien conviene tener presente que, en orden a la revisión, operan con carácter general los límites previstos en el artículo 110 LPAC.

En consecuencia, no se puede ejercer la facultad de revisión cuando, por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes.

En el presente supuesto, y tomado en consideración el escaso tiempo transcurrido, no existen motivos para cuestionar que la Administración regional pueda ejercitar su facultad de revisión.

TERCERA.- Procedimiento seguido, plazo de duración del procedimiento y órgano competente para resolver.

I. En relación con el procedimiento de revisión seguido, cabe afirmar que se han cumplimentado los trámites esenciales que se mencionan en el referido artículo 217 LGT. En este sentido, se advierte que se ha adoptado el correspondiente acuerdo de iniciación, que se ha concedido audiencia al interesado (arts. 217.4 LGT y 5.3 RRT), que se han recabado los informes preceptivos y, singularmente, el de la Dirección de los Servicios Jurídicos -de conformidad con lo que se dispone en el artículo 7.1,l) de la Ley 4/2004, de 22 de octubre, de asistencia jurídica de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia-, y que se ha formulado la correspondiente propuesta de resolución. No se ha considerado necesario abrir un período de proposición y práctica de prueba.

Sin embargo, se advierte que, una vez que la Dirección de los Servicios Jurídicos señaló que procedía admitir la solicitud de revisión de oficio y entrar a pronunciarse sobre el fondo del asunto, no se elaboró una nueva propuesta de resolución en ese sentido -que era lo que procedía-, sino que se envió a este Consejo Jurídico para

dictamen la misma propuesta inicial, en la que se proponía la inadmisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio, por lo que, en puridad, debe entenderse que, discrepando del informe, la Consejería mantiene la propuesta de inadmisión.

II. Por lo que se refiere al plazo de duración del propio procedimiento de revisión, el artículo 217.6 LGT dispone que “*El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento*”.

Se debe señalar, a este respecto que, a la fecha de recepción de la consulta en este Órgano consultivo, ya se había rebasado ampliamente el plazo referido. Sin perjuicio de que, de acuerdo con lo que se dispone en el artículo 21.1 LPAC, se deba dictar resolución en todo caso, como el procedimiento se inició a instancia del interesado, el transcurso del plazo señalado sin que se haya notificado resolución expresa producirá la desestimación por silencio administrativo de la solicitud (art. 217.6,b) LGT).

III. Como se establece en el apartado 2 de la disposición adicional primera LPAC, se regirá por su normativa específica, y supletoriamente por lo dispuesto en ella, la revisión en vía administrativa de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos.

Por su parte, el artículo 33.2 de la Ley 7/2004, de 28 de diciembre, de organización y régimen jurídico de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, previene asimismo que “*La revisión de oficio en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma*”.

Finalmente, se dispone en el artículo 29.2,e) de la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional, que le corresponde a la ATRM la revisión de actos nulos de pleno derecho.

Además, en el artículo 28.7 de dicha Ley 14/2012, de 27 de diciembre, se atribuye la competencia para la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos citados al titular de la Consejería competente en materia de Hacienda, que la ejercerá de conformidad con lo establecido en la LGT y en sus reglamentos de desarrollo.

CUARTA.- Planteamiento general acerca de la causa de nulidad invocada: indefensión por supuesta infracción del régimen de notificación de los actos tributarios citados.

Ya se ha señalado que el interesado solicita la revisión de oficio de un acto tributario que le afecta, porque considera, en primer lugar, que no se le notificó correctamente en su domicilio el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación de valores y porque, en segundo lugar, para la notificación de las distintas resoluciones que se adoptaron después, se le citó para notificación por comparecencia mediante anuncios publicados en el BOE.

Sostiene que, por tanto, no se le intentó notificar por los cauces ordinarios y que esa circunstancia le colocó en una situación de indefensión que atenta contra los derechos que le corresponden como administrado y, en particular, el contemplado en el artículo 24.1 CE.

Argumenta que el cauce de la notificación edictal es subsidiario y excepcional, y que sólo puede emplearse cuando se hayan agotado las posibilidades de comunicación de los actos de que se trate por los cauces ordinarios.

De lo anterior se deduce con claridad que el interesado considera que procede declarar la nulidad de pleno derecho del mencionado acto tributario porque lesiona “*derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional*”, según se establece en el artículo 217.1,a) LGT.

Acerca de esta alegación, conviene recordar que el mencionado precepto constitucional determina que todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, *sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión*.

Por su ubicación en la Sección 1ª del Capítulo Segundo del Título I CE, no cabe duda de que se trata de un derecho fundamental, y de que la prohibición de la indefensión forma parte, por tanto, del contenido esencial del

citado derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. En su virtud, se exige que los interesados en un procedimiento judicial o administrativo deban conocer, desde el comienzo y durante toda su tramitación, las distintas actuaciones que puedan afectarles. Por ello, se puede colocar a un administrado en situación de indefensión cuando se le prive o se le restrinja, total o parcialmente, la posibilidad de hacer valer sus derechos y posiciones en un procedimiento o lo que, es lo mismo, de ejercer de manera eficaz su derecho a rebatir los argumentos y consideraciones del otro contendiente o de la Administración y sustentar las suyas propias con el propósito de defenderse. Se pretende, con ello, salvaguardar el derecho de defensa mediante el recurso a la contradicción efectiva.

Interesa, asimismo, destacar que el Tribunal Constitucional se ha referido en numerosas ocasiones, como manifestación concreta del derecho a la tutela judicial efectiva e interdicción de la indefensión, a la necesidad de que se realicen correctamente las comunicaciones, notificaciones y emplazamientos a las partes en un proceso judicial o en un procedimiento administrativo.

En su reciente Dictamen núm. 338/2023, este Órgano consultivo recordó cómo, ya en sus primeras Sentencias -sirva como ejemplo la núm. 18/1981, de 8 de junio- el Tribunal Constitucional reconoció la aplicación de muchas de las garantías procesales que se citan en el artículo 24.1 CE a los procedimientos administrativos sancionadores. Esta doctrina se consolidó y se afianzó con el paso del tiempo. Más adelante, el Tribunal Supremo se mostró, asimismo, conforme con que fueran trasladables al resto de procedimientos administrativos, pero tan sólo en los casos más graves. Así, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7^a, de 1 de febrero de 1993, que merece ser destacada.

A continuación, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia núm. 111/2006, de 5 de abril, reconoció que había admitido (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3) la posibilidad de que el artículo 24.1 CE resultase vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales “en aquellos casos que no se permite al interesado, o se le dificulte, el acceso a los Tribunales”.

Desde ese momento, en los Dictámenes de este Consejo Jurídico núms. 46 y 123 de 2011 se apreció la vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva cuando la infracción de las normas reguladoras de las notificaciones tributarias hubiese colocado al contribuyente en situación de indefensión *material*, por no tener conocimiento de las actuaciones tributarias que se seguían contra él y sus derechos e intereses, salvo cuando ya era demasiado tarde para reaccionar contra ellas. Así, pueden citarse también los Dictámenes 46 y 173 de 2020 o 9 y 30 de 2022, por destacar sólo algunos de los más recientes.

En 2011, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 12 de mayo, admitió con claridad la extensión a los procedimientos administrativos de las garantías derivadas del artículo 24.1 CE, y señaló que eso podía acontecer por defectos en la forma de practicar las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración, de los que dependía su eficacia.

Reconoció, asimismo, que eso podía suceder, 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...”. A eso añadió 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, se pueden traer a colación las Sentencias de la misma Sala y órgano jurisdiccional de 29 de septiembre y 6 de octubre de 2011.

Por último, se debe resaltar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto reiteradamente, en el ámbito tributario, que para determinar si concurre vicio en los actos de notificación de los actos de esa naturaleza 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, “las circunstancias particulares concurrentes en cada caso”, como “el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración”.

QUINTA.- Cumplimiento de las formalidades previstas en la LGT para efectuar las notificaciones de los actos

tributarios: Ausencia de indefensión.

Las alegaciones que realiza el interesado, esto es, que no se le notificó adecuadamente el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación de valores y que en relación a los actos posteriores sólo se le citó indebidamente para notificación mediante comparecencia por medio de la publicación de sendos anuncios en el BOE, exigen analizar las copias de los distintos expedientes que se han remitido para consulta. Del examen de los mismos se pueden realizar las siguientes consideraciones:

1.- Que tanto en la escritura pública de compraventa, de 31 de marzo de 2017, que formaliza el negocio jurídico que motiva la incoación del procedimiento de liquidación, como en la Declaración-Liquidación del ITPAJD, que presentó el interesado el 10 de mayo siguiente, se consigna como domicilio del contribuyente, sujeto pasivo del impuesto citado, la calle --, de Bullas (documentos núms. 1 y 2 del procedimiento de gestión tributaria ya identificado).

También, consta la misma dirección en otra escritura de préstamo con garantía hipotecaria, otorgada asimismo el citado 31 de marzo de 2017 (documento núm. 3)

2.- Que la propuesta de liquidación provisional ILT 130220 2020 005284 se dictó el 3 de noviembre de 2020 y se le notificó al interesado el día 18 de ese mismo mes, por correo, mediante entrega en su domicilio, situado en la calle --, de Bullas (documento núm. 5 del expediente de gestión tributaria).

3.- Que, respecto del acuerdo de terminación de procedimiento con liquidación provisional, dictado con fecha 17 de diciembre de 2020, se le citó para notificación por comparecencia a través de un anuncio publicado en el Suplemento de Notificaciones del BOE núm. 19, de 22 de enero de 2021 (documento núm. 14 del expediente de gestión tributaria).

Con anterioridad, se habían realizado dos intentos de notificación por empleado del servicio de Correos, en la dirección de Bullas tantas veces citada, los días 29 y 30 de diciembre de 2020, con resultado "ausente". El primer intento se realizó a las 11:35 h y el segundo a las 17:47 h. En la última ocasión se dejó aviso en el buzón. No se retiró de la oficina y se devolvió a la agencia remitente el 8 de enero siguiente. Estas circunstancias se exponen en la certificación emitida por un responsable del citado servicio de comunicación postal (documento nº 10 del procedimiento de gestión tributaria).

4.- Que la providencia de apremio 0881101554846 ese emitió el 21 de mayo de 2021, y que por ello se le citó para notificación mediante comparecencia por medio de un anuncio publicado en el Suplemento correspondiente del BOE núm. 199, de 20 de agosto de 2021 (documento núm. 3 del expediente de ejecución).

Con anterioridad se habían realizado dos intentos de notificación en el domicilio ya citado del interesado, que resultaron infructuosos, los días 2 y 3 de junio de 2021, uno a las 13:21 h y el otro a las 18:38 h. En el último caso se dejó aviso en el buzón. Además, como no se retiró la comunicación de la oficina postal, se devolvió a la agencia remitente el 11 de junio de ese año.

Así se acredita con la certificación que obra en el citado expediente de recaudación ejecutiva (documento núm. 2).

5.- Por otro lado, de acuerdo con la información que aparece reflejada en la Base de Datos de domicilios fiscales de la AEAT, el contribuyente tenía como domicilio fiscal, desde el día 27 de abril de 2020, la calle --, de Bullas, como ya se ha expuesto (documento núm. 4 del expediente de revisión de oficio).

Lo que se ha explicado permite entender que no cabe cuestionar que se intentaron correctamente las notificaciones de carácter personal, que llevaron a cabo los empleados de la sociedad anónima estatal encargada del reparto postal en el domicilio fiscal del interesado (art. 110.2 LGT), aunque fuesen infructuosas. De hecho, se ajustaron a las previsiones que se contienen en los artículos 109 a 112 LGT y en el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales.

Además, intentadas dos veces las notificaciones personales de las resoluciones tributarias en el domicilio fiscal del interesado, como se ha expuesto, se llevaron a efecto las citaciones edictales para que pudiese ser notificado por

comparecencia, en los términos previstos en el artículo 112.1 LGT.

No cabe duda, entonces, de que la ATRM actuó de manera correcta cuando intentó las notificaciones de las resoluciones tributarias ya referidas en el domicilio fiscal del interesado. De hecho, el acuerdo de iniciación del procedimiento de comprobación de valores se le notificó correctamente. Y, después de haberse intentado en todos los casos siguientes, de forma infructuosa, las notificaciones personales de dichos actos, se intentaron las notificaciones mediante comparecencia, en los términos que se prevén en el artículo 112.1 LGT, lo que impide estimar que tal proceder de la Administración tributaria incurra en vicio determinante de nulidad de pleno derecho.

En consecuencia, no procede declarar la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios ya citados, ni de las notificaciones por las que cobraron eficacia.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA. Se dictamina desfavorablemente la propuesta de inadmisión, ya que procede entrar en el fondo del asunto respecto del cual se aprecia que no concurre la causa que se contempla en el artículo 217.1,a) LGT, por lo que no se debe declarar la nulidad de los actos impugnados.

No obstante, V.E. resolverá.

