



Dictamen nº 219/2024

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 1 de agosto 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 22 de mayo de 2024 (COMINTER 109842), sobre revisión de oficio instada por D. X, contra una liquidación y una sanción tributarias (exp. 2024_182), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 20 de julio de 2021 D. X, asistido por una abogada, solicita que se declare de oficio la nulidad de pleno derecho de una sanción (ISN 130220 2020 003812) y de la resolución de terminación de un procedimiento de comprobación de valores con liquidación provisional, por aplicación incorrecta del tipo de gravamen, dictada por el Servicio de Gestión Tributaria respecto de la liquidación tributaria 130220 2020 002930.

Argumenta que la resolución mencionada adolece del vicio de nulidad de pleno derecho ya mencionado porque lesiona el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y, en particular, del derecho a la tutela judicial efectiva, que proscribe la indefensión (art. 24.1 CE).

Expone que este derecho garantiza a todos los que puedan resultar afectados por la decisión que se dicte en un proceso a conocer su existencia, a fin de que tengan la posibilidad de intervenir en él, ser oídos, y ejercer la defensa de sus derechos e intereses legítimos. En este sentido, recuerda que es reiterada la doctrina constitucional que destaca la importancia de los actos de comunicación para garantizar la efectividad de dichos derechos fundamentales.

De igual modo, sostiene que las resoluciones se dictaron prescindiendo total y absolutamente del procedimiento

legalmente establecido, en lo que se refiere a los emplazamientos del interesado para notificarle la liquidación complementaria y la sanción correspondiente.

Y ello, porque la notificación efectuada en la dirección electrónica habilitada en el Servicio de notificaciones electrónicas no es válida, en tanto que no se estaba ante un procedimiento iniciado a solicitud del interesado. Considera que también debe tenerse en consideración que, en relación con el requerimiento de documentación, él es una persona física, y que por ello no tiene obligación de comunicarse electrónicamente con la Administración. Añade que él se personó para aportar la documentación solicitada y que nunca solicitó que las comunicaciones y notificaciones se le hicieran por vía telemática. Agrega que tampoco consta que la Administración haya efectuado, al menos, dos intentos en la dirección señalada, sin que haya sido posible realizarle dicha notificación, antes de acudir al sistema de notificación electrónica.

Reitera que la AEAT ha incumplido lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (LAESP), que se refiere al modo de practicar las comunicaciones electrónicas. Y, asimismo, lo establecido en el artículo 28 LAESP, que trata sobre las notificaciones practicadas por medios electrónicos.

Por esos motivos, solicita que se declare de oficio la nulidad de pleno derecho de la sanción impuesta en el expediente referido y que se retrotraigan las actuaciones para que se le notifique adecuadamente la liquidación correspondiente, para que pueda cumplimentar el requerimiento de documentación que se le dirigió para comprobar la correcta aplicación del tipo impositivo reducido en la liquidación también señalada.

SEGUNDO.- 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).

TERCERO.- El 17 de marzo de 2023 se le concede audiencia al interesado para que pueda formular alegaciones y aportar cuantos documentos y justificaciones considere oportunos.

CUARTO.- La abogada del interesado, actuando en nombre de su cliente, presenta el 14 de abril de 2023 un escrito en el que reitera que los actos administrativos aludidos son nulos de pleno derecho porque lesionan derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, en concreto el artículo 24.1 CE, que proscribe la indefensión. También, porque se dictaron sin que se hubiesen seguido los procedimientos legalmente establecidos y, por esa razón, se adoptaron unas resoluciones carentes de motivación, lo que provoca la indefensión alegada y conlleva la infracción de lo establecido en el artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC).

A continuación, insiste en que la notificación que se le practicó al Sr. X en su dirección electrónica habilitada no fue válida, ya que es una persona física y no tiene obligación de comunicarse electrónicamente con la Administración, particularmente si se inició el procedimiento de oficio.

Reitera que el interesado no reúne los requisitos establecidos en el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios

electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para que fuese incluido en citado sistema de dirección electrónica habilitada.

Por último, expone que la sanción que le impuso al Sr. X es nula de pleno derecho, porque no se ha analizado si se ha demostrado adecuadamente la culpabilidad del obligado tributario -que es lo que se exige para que se pueda imponer una sanción- a la vista de las circunstancias determinantes de la liquidación del tributo.

QUINTO.- Con fecha 21 de abril de 2023 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 en que 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), que deben ser interpretadas restrictivamente.

SEXTO.- El 26 de abril de 2023 se remite la propuesta de inadmisión y una copia del expediente administrativo al Servicio Jurídico de la entonces Consejería de Economía, Hacienda, Fondos Europeos y Administración Digital.

SÉPTIMO.- Con fecha 31 de julio de 2023, la Directora de la Unidad de Coordinación de Servicios de la Secretaría General del citado Departamento, con el visto bueno de la Jefa del Servicio Jurídico del 5 de septiembre siguiente, informa favorablemente la solicitud de revisión de oficio planteada.

No obstante, se expone que procede recabar 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.

OCTAVO.- Obra en el expediente el informe elaborado el 20 de diciembre de 2023 por un letrado, con el visto bueno de la Directora de los Servicios Jurídicos, con el número 143/2023.

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 causas concretas 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, apartados a) y e).

En este sentido, se explica que el interesado ha utilizado la vía de revisión de oficio como si fuera un cauce

ordinario de recurso. Además, el examen del expediente administrativo permite entender que en ningún caso se ha generado la indefensión que se alega. También se recuerda que el obligado tributario tenía la posibilidad de interponer los recursos ordinarios oportunos, pero que se aquietó utilizando el recurso de revisión de oficio como un recurso ordinario. Se destaca, en apoyo de esa consideración, que el interesado pudo interponer recurso de reposición previo al contencioso-administrativo contra la liquidación y no lo hizo, por lo que devino inatacable por ser consentida y firme.

Además, como se desprende de la propuesta de resolución de la Agencia de Tributaria de la Región de Murcia (ATRM), la alegación de indefensión no puede ser admitida porque el contribuyente tuvo pleno conocimiento del acuerdo de imposición de sanción tributaria ISN 130220/2020/003812 y de las providencias de apremio núms. 881101506941 y 881101537574, una referida a la liquidación tributaria y la otra motivada por la imposición de la sanción, que le fueron notificados adecuadamente.

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 22 de mayo de 2024. También se aportan las copias del expediente de gestión I01 130220 2017 022623 y del ejecutivo 21394/2021.

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 y, además, con ese carácter preceptivo se ha formulado la solicitud por la Autoridad consultante.

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.- Actos revisables y plazo para promover la revisión de oficio.

I. El interesado solicita en su escrito que se declare la nulidad de liquidación complementaria que se le efectuó en un procedimiento de comprobación de valores y la de la sanción que se le impuso. En consecuencia, los actos de que deben ser objeto de revisión se identifican con el acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores con liquidación provisional, fechado el 21 de octubre de 2020 (nº ILT 130220 2020 002930), y el acuerdo de imposición de sanción tributaria adoptado el 2 de marzo de 2021 ISN 130220 2020 003812.

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, por lo que debiera extenderse también la revisión, en su caso, a las providencias de apremio dictadas los días 9 de marzo y 9 de agosto de 2021, con núms. 881101506941 y 881101537574, respectivamente.

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”*. Y en el apartado e), la de los actos *“Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello”*.

El interesado argumenta, asimismo, que dichos actos son nulos de pleno derecho porque carecen de motivaciones suficientes.

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, siempre 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 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,I) 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 formuló inicialmente una propuesta de inadmisión a trámite.

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 propuesta inicial, en la que se proponía la inadmisión a trámite de la solicitud de revisión de oficio.

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”*.

Además, se debe señalar 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, se atribuye en el artículo 28.7 de dicha Ley 14/2012, de 27 de diciembre, 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 las causas de nulidad invocadas: En particular, la indefensión por supuesta infracción del régimen de notificación de los actos tributarios mencionados.

Ya se ha señalado que el interesado solicita la revisión de oficio de varios actos de carácter tributario, porque a su juicio los defectos en los que se incurrió en sus respectivas notificaciones lesionan el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y, en particular, del derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE). También, en su opinión, se dictaron prescindiendo total y absolutamente de los procedimientos legalmente establecidos, en lo que se refiere a los emplazamientos realizados.

También señala que, tratándose de un procedimiento iniciado de oficio, las notificaciones se llevaron a efecto en la dirección electrónica habilitada del interesado, que es persona física y no lo había elegido previamente.

Por último, se aduce que dichos actos carecían de una motivación adecuada y que no se justifica en la resolución sancionadora que el contribuyente fuese culpable de la infracción que se imputa y por la que se le sanciona.

De lo anterior se deduce con claridad que el interesado considera que procede declarar la nulidad de pleno derecho de los mencionados actos tributarios porque lesionan *“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 1^a 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”*.

QUINTO.- Sobre el fondo del asunto.

I. Con fecha 10 de febrero de 2017 el interesado, junto con otra persona, otorgó una escritura de préstamo hipotecario para adquisición de una vivienda, que está sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). El interesado considera que, en este caso, procedía la aplicación, a una parte de la cantidad sujeta a tributación, esto es, del préstamo recibido, del tipo de gravamen reducido autonómico del 0,1%, en vez del general del 1,5 %.

Como consecuencia de ello, y en ejercicio de sus facultades de comprobación tributaria y sancionadora de ese mismo carácter, se inició el procedimiento de gestión tributaria I01 130220 2017 022623, en el que se dictó una propuesta de acuerdo de liquidación provisional ILT 130220 2020 002930 y un posterior acuerdo de terminación del procedimiento con liquidación provisional.

Además, se siguió un procedimiento de naturaleza sancionadora porque se dejó de ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa aplicable, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. Por ese motivo, se adoptó un acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción ISN 130220 2020 003812 y otro segundo acuerdo de imposición de sanción, notificado en fecha 11 de marzo de 2021.

Con posterioridad, se dictaron las providencias de apremio 881101506941 y 881101537574, respectivamente, para hacer efectivos los cobros de la deuda y tributaria y de la sanción impuesta.

II. Conviene recordar que el artículo 14 LPAC previene que las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, dado que no están obligadas a relacionarse con ellas a través de dichos medios.

El examen de los expedientes correspondientes permite realizar las siguientes consideraciones:

a) Que en el expediente de gestión tributaria ya citado se contienen dos capturas de pantalla de las consultas realizadas en la base de datos identificativos de la AEAT de las dos personas que otorgaron la escritura de préstamo hipotecario ya mencionada, una de ellas el aquí interesado. En su caso, su domicilio fiscal aparece consignado en la calle --, de la localidad de Mula.

b) Que se requirió al interesado para que aportase determinados documentos ya que se había iniciado un procedimiento de comprobación limitada tendente, en su caso, a conseguir su regularización tributaria. La notificación del requerimiento se llevó a cabo el 2 de julio de 2020 en su domicilio fiscal (documento núm. 9 del citado expediente de gestión).

c) Que la propuesta de liquidación provisional ILT 130220 2020 002930, fechada el 30 de julio de 2020, se le notificó por vía electrónica al interesado el 11 de agosto de 2020, con fecha de vencimiento el día 21 de ese mismo mes (documento núm. 15 del expediente de gestión tributaria).

d) Que el acuerdo de terminación de procedimiento con liquidación provisional ILT 130220 2020 002930, adoptado el 21 de octubre de 2020, se le notificó al interesado por procedimiento electrónico al día siguiente, con fecha de vencimiento el 1 de noviembre de 2020 (documento núm. 19 del referido expediente de gestión).

e) Que el acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción ISN 130220 2020 003812, fechado el 30 de octubre de 2020, se le notificó al interesado por vía electrónica al día siguiente, con fecha de vencimiento el 10 de noviembre de 2020 (documento núm. 22 de dicho expediente).

f) Que el acuerdo de imposición de sanción tributaria ISN 130220 2020 003812, adoptado el 2 de marzo de 2921, se le notificó al contribuyente el día 11 de ese mes, mediante entrega postal en su domicilio fiscal (documento núm. 28 del referido expediente de gestión).

g) Que la providencia de apremio 881101506941, fechada el 9 de marzo de 2021, se le notificó al interesado el día 22 de marzo de 2021, mediante entrega postal en su domicilio fiscal (documento núm. 15 del expediente de apremio ya mencionado).

h) Que la providencia de apremio 881101537574, fechada el 9 de agosto de 2021, fue notificada al interesado el día 26 de dicho mes, mediante entrega a una persona (su padre, D. Y) que se identificó como su representante en la oficina de correos, después de que se hubiesen efectuado dos intentos de notificación en el domicilio fiscal del contribuyente, con resultado *ausente* (documento núm. 15 del expediente de apremio ya mencionado).

En consecuencia, se constata que se le notificaron correctamente al interesado, en su domicilio fiscal, en papel y por vía postal, la providencia de apremio 881101506941 dimanante del procedimiento de gestión tributaria referido [mencionada en el apartado g) anterior] y el acuerdo de imposición de la sanción tributaria y la providencia de apremio 881101537574 para hacer efectivo el pago de la sanción [aludidos en los apartados f) y h)].

Por tal razón, en el primer caso, una vez conocida la providencia de apremio, resultaba factible oponer la falta de notificación adecuada de la liquidación tributaria correspondiente, dictada en el procedimiento de comprobación de valores ya mencionado, de conformidad con lo establecido en el artículo 167.3,c) LGT.

En el segundo caso, esto es, el referente a la imposición de la sanción tributaria, resultaba posible recurrir el acuerdo en reposición (arts. 222 a 225 LGT) o formular contra él una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo de la Región de Murcia (arts. 226 a 240 y, en particular, el art. 227.3 LGT). A estos mecanismos de impugnación se sumaba, asimismo, la posibilidad de oponer la falta de notificación adecuada de la sanción tributaria correspondiente al amparo de lo previsto en el artículo 167.3,c) LGT.

En este sentido, ya se explicó en el Dictamen núm. 244/2017, que cuando se notificó a “*los interesados de la providencia de apremio, podrían haberla combatido por las vías ordinarias -cabe recordar al efecto que entre las causas tasadas que el artículo 167.3, letra c) LGT establece para poder impugnar en vía administrativa la providencia de apremio figura la falta de notificación reglamentaria de la liquidación-, de modo que el irregular proceder de la Administración en la práctica de las notificaciones a los interesados no les habría situado en la situación de grave indefensión material que permite entender concurrente la causa de nulidad invocada, por lo que*

cabría rechazar la solicitud de revisión de oficio. De hecho, así lo consideramos en nuestro Dictamen 123/2011. Y es que, en el supuesto ahora sometido a consulta, tras conocer los interesados la existencia de los procedimientos tributarios, se aquietaron y procedieron a efectuar el ingreso de la deuda tributaria, dejando de actuar los mecanismos ordinarios de defensa que el ordenamiento les ofrecía frente a la irregular actuación administrativa, lo que impide apreciar la existencia de la grave indefensión material alegada, como efectiva y absoluta privación por la propia actuación administrativa de las posibilidades de defensa de los particulares frente a la Administración, y excluyendo, en consecuencia, la concurrencia de una eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en su faceta del derecho a la defensa”.

A causa de lo que se ha expuesto, se debe concluir que los defectos que se advierten en alguna de las notificaciones citadas de ciertos actos administrativos no impidieron, merced a la correcta práctica de otras, la posibilidad de recurrir.

Por esa razón, se argumenta en la propuesta de resolución que aquí se analiza que “*El interesado dejó transcurrir los plazos de impugnación concedidos, sin interponer los mismos; así pues, los actos administrativos de liquidación y ejecución así como la sanción tributaria se convirtieron en firmes y consentidos, al no haber sido recurridos en tiempo y forma (sentencias del Tribunal Supremo de 12 de junio de 1997, 25 de febrero de 1999 en el Recurso de Casación nº 978/1994), 19-9-1998 (RJ 1998\6661), Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero (RTC 198\45).*

Por lo tanto, no se aprecia que se colocara al interesado en una verdadera situación de indefensión material que supusiera la lesión radical de su derecho a la tutela judicial efectiva, en su dimensión de derecho a la defensa que le corresponde, que es el supuesto que se contempla en el artículo 217.1,a) LGT.

Tampoco puede incardinarse en este motivo de nulidad de pleno derecho la alegación de que las resoluciones cuyas revisiones se solicitan pudieran serlo por falta absoluta de motivación, que fuese constitutiva de arbitrariedad. En estos casos, como se ha expuesto, el derecho de defensa reviste carácter constitucional y las vulneraciones del derecho de defensa (art. 24 CE) ocasionan la nulidad del acto correspondiente por lesión del derecho fundamental. Interesa añadir que, cuando en la tramitación de un procedimiento se haya producido indefensión a los interesados, la Administración tributaria podrá revocar sus actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.

Sin embargo, hay que insistir, no se aprecian las alegadas carencias de motivación en los actos sujetos a revisión (y mucho menos que pudiesen ser de tal entidad) que pudieran provocar esa posible indefensión material de los obligados tributarios.

En otro sentido, conviene recordar que, en el caso de que no se produjera esa lesión material del derecho a no sufrir indefensión, los defectos de motivación de los actos administrativos pueden suponer meras irregularidades no invalidantes o adolecer dichos actos del simple vicio de anulabilidad.

Las consideraciones anteriores pueden reproducirse también en relación con la sostenida causa de nulidad de pleno derecho derivada de no haber resultado debidamente acreditado, en el acuerdo de imposición de la sanción tributaria, que el contribuyente hubiese actuado con dolo o culpa, para que su conducta pueda ser constitutiva de infracción administrativa y sancionada. La culpabilidad consiste en la atribución personal del hecho al sujeto activo, autor o partícipe, del mismo, que genera, además, un juicio de reproche imputable a su conducta que permite sancionarlo. En el ámbito del Derecho Penal, el principio de culpabilidad determina que no exista responsabilidad

penal sin dolo o imprudencia [lo que aparece consagrado en el artículo 5 del Código Penal (*No hay pena sin dolo o imprudencia*) y se expresa asimismo en el aforismo *Nullum crimen sine culpa*]. De igual modo, implica que se prohíba que la pena impuesta sobrepase la medida de la culpabilidad del reo.

Pues bien, como se expone en la propuesta de resolución, constan en el expediente, y en el propio acuerdo sancionador, en concreto en los puntos 2 (Antecedentes de hecho) y 3 (Motivación), los elementos fácticos y jurídicos en los que se fundamenta la culpabilidad del interesado, por lo que se debe considerar acreditada la concurrencia de ese elemento subjetivo o requisito esencial de la infracción administrativa, de modo que no cabe hablar de desconocimiento de esa garantía constitucionalmente garantizada.

III. Por último, sólo resta analizar la alegación de que los actos sometidos a revisión se dictaron con una ausencia total y absoluta de los procedimientos legal y respectivamente establecidos, que es la causa de nulidad que se contempla en el artículo 217.1,e) LGT.

En este sentido, hay que recordar que para declarar la nulidad de un acto por esta causa, la omisión ha de ser clara, manifiesta y ostensible. Ha de existir, asimismo, una radical falta de trámites idóneos para alcanzar la finalidad que se persigue y una ausencia de trámites inequívocamente imprescindibles que constituyan el contenido mínimo e irreducible del procedimiento (Dictámenes del Consejo de Estado núms. 305/1991 y 520/1992, entre otros). Además, la eventual concurrencia de esta causa de nulidad no debe analizarse desde una perspectiva formalista, sino con 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). Finalmente, hay que destacar que la sanción de nulidad en este supuesto ha de reservarse para los casos extremos y que debe realizarse una interpretación restrictiva de ella, porque, además, siempre cabe que la Administración tributaria revoque sus actos en beneficio de los interesados, cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados (*ex articulo 219.1 LGT*)

De conformidad, asimismo, con una constante doctrina del Tribunal Supremo, que se recoge en el Dictamen núm. 106/2010 de este Órgano consultivo, se requiere, en esos casos, que se hubiera prescindido por entero, de un modo manifiesto y terminante, del procedimiento legalmente establecido o bien de algunos de sus trámites esenciales que se puedan equiparar a esa omisión total.

En el presente supuesto se solicita la declaración nulidad de pleno derecho de los acuerdos de liquidación tributaria e imposición de una sanción de ese carácter por los defectos ya mencionados en sus respectivos actos de notificación, y se invoca, además del previsto en el apartado a), ya analizado, el motivo de nulidad contemplado en la letra e) del artículo 217.1 LGT.

Sin embargo, este Consejo Jurídico ya tuvo ocasión de exponer (sirva de ejemplo el Dictamen núm. 104/2014) que, cuando se alega la conculcación de las normas relativas a las notificaciones de los actos que se adoptan en los procedimientos, se entra en el análisis de su posible eficacia, pero no de su validez. Y que esos defectos sólo pueden motivar la nulidad de pleno derecho de dichos actos cuando coloquen a los interesados en situación de indefensión material, que es el motivo que se recoge en el apartado a) del mencionado artículo 217.1 LGT. Por tanto, aunque es habitual que esos defectos se invoquen de manera conjunta, alegada -y rechazada- la causa establecida en el apartado a), no cabe entender que pueda concurrir la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) de dicho precepto legal.

En consecuencia, no procede declarar la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios ya citados.

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 a conocer del fondo del asunto, respecto del cual se aprecia que no concurren las causas que se contemplan en los apartados a) y e) del artículo 217.1 LGT, por lo que no se debe declarar la nulidad de pleno derecho de los actos impugnados.

No obstante, V.E. resolverá.

