



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **225/2024**



El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 29 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 16 de mayo de 2024 (COMINTER 105242), sobre revisión de oficio instada por D.ª X, contra liquidación tributaria (exp. 2024_171), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 31 de marzo de 2017, D.ª X y D. Y compran en proindiviso una vivienda tipo dúplex , sita en un edificio emplazado en la zona urbana de Bullas, entre las calles --, según consta en escritura notarial de dicha fecha.

Tanto en dicha escritura, como en la de constitución de hipoteca, de la misma fecha, consta como domicilio de la compradora y prestataria el de “Calle --, Bullas”.

SEGUNDO.- La Sra. X presenta, el 10 de mayo de 2017, documento de Declaración Liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el que hace constar como su domicilio el de la finca adquirida, es decir, “Calle --, Bullas”.

TERCERO.- Con fecha 3 de noviembre de 2020, se incoa procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada con comprobación de valor y con liquidación provisional ILT 130220 2020 005285, cuyo acuerdo de iniciación se intenta notificar por correo postal en la dirección “Calle --, Cehegín”. Con el resultado de “devuelto a origen por desconocido”.

Advertido el error en la población de destino, se intenta la notificación del acuerdo en la “Calle --, 30180, Bullas” los días 15 y 16 de diciembre de 2020 a las 11:38 horas, el primero de ellos, y a las 17:16 horas, el segundo, con el resultado en ambos casos de “ausente”. Dejado aviso en el buzón, no fue retirado el envío en oficina.

En el Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 13, de 15 de enero de 2021, se publica anuncio para notificación por comparecencia.

CUARTO.- Con fecha 25 de febrero de 2021, el órgano gestor dicta acuerdo de terminación de procedimiento de comprobación de valor con liquidación provisional, nº ILT 130220 2020 005285. Se intenta notificar por correo postal en la dirección “Calle --, 30430, Cehegín”. Con el resultado de “devuelto a origen por desconocido”.

Consta nuevo intento de notificación del acuerdo en la “Calle --, 30180, Bullas” los días 12 y 13 de abril de 2021, a las 12:38 horas, el primero de ellos, y a las 17:15 horas, el segundo, con el resultado en ambos casos de “ausente”. Dejado aviso en el buzón, no fue retirado el envío en oficina.

En el Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 107, de 5 de mayo de 2021, se publica anuncio para notificación por comparecencia.

QUINTO.- Con fecha 6 de octubre de 2021, se dicta providencia de apremio que se intenta notificar a la interesada el 18 de octubre de 2021, en la dirección de la Calle --, de Cehegín, y que es devuelto por el operador postal con la indicación de “dirección incorrecta”. Consta un nuevo intento de notificación en la misma dirección, el 5 de noviembre de 2021, con el mismo resultado: devuelto por “dirección incorrecta”.

En el Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 301, de 17 de diciembre de 2021, se publica anuncio para notificación por comparecencia.

SEXTO.- Con fecha 25 de noviembre de 2021, la Sra. X presenta escrito que denomina como “recurso de nulidad de actuaciones” respecto al procedimiento de comprobación de valor. Manifiesta que le ha sido notificado el acuerdo de terminación del indicado procedimiento cuando, con ocasión de otro expediente, ha acudido a la Agencia Tributaria y le han comunicado la existencia de lo actuado.

Alega la contribuyente que no ha recibido notificación alguna del inicio de las actuaciones del procedimiento de comprobación de valor, por lo que sólo ha tenido conocimiento del mismo cuando ya había terminado, solicitando que se declare la nulidad del expediente, con retroacción de “las actuaciones al momento de la notificación del inicio del mismo, dándosele entonces la oportunidad de efectuar las alegaciones correspondientes”.

SÉPTIMO.- Con fechas 31 de enero y 27 de abril de 2022 se expedían sendas diligencias de embargo de dinero en cuentas bancarias y de devoluciones tributarias estatales, que se intentan notificar el 11 de marzo y el 19 de julio de 2022, en la Calle --, de Cehegín, con el resultado de “dirección incorrecta”.

OCTAVO.- El 30 de agosto de 2022, se notifica a la interesada, en su domicilio de la Calle -- de Bullas, el acuerdo instructor por el que se le confiere trámite de audiencia en el procedimiento de revisión de actos nulos.

Tras reiterar las alegaciones contenidas en su escrito inicial, señala que la notificación de los actos integrantes del procedimiento de comprobación de valor por vía edictal, que tiene carácter residual o subsidiario, sin haberla intentado previamente por los cauces ordinarios, la coloca en indefensión y contraviene el derecho proclamado en el artículo 24.1 de la Constitución.

Solicita ahora, junto a la nulidad del expediente de comprobación de valores, la de los embargos efectuados y el reintegro de la cantidad detraída.

NOVENO.- El 29 de septiembre de 2022, con fundamento en el informe-propuesta del Servicio Jurídico Tributario, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia propone estimar la solicitud de declaración de nulidad, al considerar que, si bien las notificaciones de los actos integrantes del procedimiento de gestión de tributaria se ajustaron a derecho, las circunstancias en las que se procedió a notificar la providencia de apremio y las diligencias de embargo, condujeron a la vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de la interesada, al no darle la posibilidad de oponerse a ellas en defensa de sus intereses, desde el momento en que las correspondientes notificaciones se dirigieron a una dirección incorrecta, y que la posterior notificación por comparecencia se realizó sin indagar en el expediente acerca de la posible existencia de otros domicilios donde poder practicar la notificación personal de aquéllas. El resultado fue colocar a la interesada en una situación de indefensión material, que permite entender que los actos impugnados están incursos en la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1, letra a), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

DÉCIMO.- El 17 de octubre de 2023, el Servicio Jurídico de la entonces Consejería de Economía, Hacienda y Empresa, informa en sentido desfavorable la propuesta de resolución remitida por la Agencia Tributaria, al considerar que la notificación de los actos del procedimiento de comprobación de valor se adecuó a derecho y que *“el escrito de solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho es de fecha anterior a los actos dictados en periodo ejecutivo por el Servicio de Recaudación en Vía Ejecutiva de la ATRM, por lo que tanto la providencia de apremio como las Diligencias de embargo dictadas con posterioridad a la presentación del citado recurso de nulidad no son objeto de impugnación”*.

UNDÉCIMO.- Con fecha 23 de abril de 2024, la Dirección de los Servicios Jurídicos evaca informe 162/2023, favorable a la estimación parcial de la solicitud de declaración de nulidad, que sólo alcanzaría a los actos del procedimiento de recaudación ejecutiva, pero no al procedimiento de gestión tributaria de comprobación de valor.

En tal estado de tramitación, y una vez incorporado el preceptivo extracto de secretaría y un índice de documentos, se remite el expediente al Consejo Jurídico en solicitud de dictamen, mediante comunicación interior del pasado 16 de mayo de 2024.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

Este 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 LGT, al versar sobre la revisión de oficio de actos administrativos en materia tributaria, cuya declaración de nulidad se pretende.

SEGUNDA.- Legitimación, plazo 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 Sra. X, en su calidad de sujeto pasivo del tributo, está debidamente legitimada para instar el procedimiento de revisión, en cuanto destinataria directa de los actos administrativos cuya nulidad pretende.

Por su parte, la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia está pasivamente legitimada, toda vez que a ella pertenece el órgano que ha dictado los actos impugnados, 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, Fondos Europeos y Transformación Digital), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217.5 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.

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. De conformidad con las alegaciones actoras, los actos objeto de impugnación son tanto el acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores, que es frente al que se dirige de forma expresa el escrito inicial de la actora, como los “*embargos efectuados*”, a los que la actora amplía su acción de nulidad con ocasión del trámite de audiencia, tras tener conocimiento de los mismos con posterioridad al ejercicio de su acción.

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 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*”.

III. Puede afirmarse que se han cumplido los trámites fundamentales que integran este tipo de procedimientos; constando la audiencia a la interesada, 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.

Cabe señalar que, a la fecha de recepción de la consulta en este Consejo Jurídico, ya había sido rebasado ampliamente el plazo máximo para resolver y notificar la resolución, que, tratándose de una revisión iniciada a instancia de parte, será de un año desde la presentación de la solicitud por el interesado, según dispone el artículo 217.6 LGT. 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.- La causa de nulidad invocada.

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 LGT procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia, en el acto cuya revisión se insta, de vicios especialmente graves que fundamenten dicha declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Por ello, no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en un procedimiento de revisión de oficio, sino sólo los específicamente establecidos en la ley, que en el supuesto sometido a consulta es la que se concreta en el artículo 217.1, letra a) LGT, de acuerdo con el cual:

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

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

II. La contribuyente solicita la declaración de nulidad de la liquidación tributaria y de los actos integrantes del procedimiento ejecutivo posterior, debido a que no se le notificaron debidamente, en la medida en que no se cumplieron los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico para la práctica de las notificaciones administrativas. Como consecuencia, quedó sumida en una situación de indefensión, al desconocer las actuaciones que se seguían frente a ella, privándole de la posibilidad de combatirlas.

1. En primer lugar, resulta necesario determinar si efectivamente existieron irregularidades en la notificación y, para el supuesto de que así fuese, si las mismas tienen entidad suficiente para declarar su nulidad.

De conformidad con el artículo 110.2 LGT, en los procedimientos iniciados de oficio (lo es el de comprobación de valores a que se refiere este Dictamen y el de recaudación ejecutiva), la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o en el de su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin. La práctica de la notificación se ajustará a la regulación general de las notificaciones administrativas (art. 109 LGT), con las especialidades establecidas en la propia LGT, cuyo artículo 112 regula la notificación por comparecencia, a la que podrá acudir la Administración tributaria cuando no haya podido practicarse la notificación personal.

Examinadas las actuaciones llevadas a cabo en el expediente de gestión, resulta que el acuerdo de iniciación del procedimiento de comprobación de valores se intentó notificar, en primer lugar, en la Calle --, de Cehegín, con el resultado de "desconocido". Corregido el error relativo a la localidad donde se ubicaba dicha calle y número, que no era Cehegín, sino Bullas, se intentó la notificación en dicho domicilio por dos veces, en días sucesivos y en diferentes tramos horarios (mañana y tarde), con el resultado de "ausente". Se dejó aviso en el buzón y consta que no fue retirado en oficina. Posteriormente, se publicó anuncio para notificación por comparecencia.

El acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores, por su parte, se intentó notificar por correo postal en la dirección "Calle --, 59, 30430, Cehegín". Con el resultado de "devuelto a origen por desconocido".

Consta nuevo intento de notificación del acuerdo en la "Calle --, 30180, Bullas" los días 12 y 13 de abril de 2021, a las 12:38 horas, el primero de ellos, y a las 17:15 horas, el segundo, con el resultado en ambos casos de "ausente". Dejado aviso en el buzón, no fue retirado el envío en oficina. Consta la publicación posterior de anuncio para notificación por comparecencia.

Según se desprende del expediente, la Sra. X, a la fecha de los actos impugnados, tenía su domicilio fiscal en la Calle --, de Bullas. Ha de destacarse que existe una evidente contradicción en la base de datos de domicilios fiscales gestionada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que ubica la Calle --, en el campo "localidad: Bullas", mientras que en el campo "municipio" se consigna "Cehegín", con un código postal también perteneciente a este último municipio. En cualquier caso, esta contradicción resultaba fácilmente salvable mediante la consulta del expediente, pues consta la dirección Calle --, de Bullas, tanto en la escritura de compraventa del bien cuya transmisión constituye el hecho imponible del tributo, como en la de constitución de hipoteca y, sobre todo, en la declaración del impuesto que presenta la interesada ante la Administración tributaria.

Este fue el domicilio al que se dirigió la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento de comprobación de valores tras un primer intento en Cehegín. En el domicilio de Bullas se realizaron dos intentos de notificación del acuerdo, que resultaron infructuosas al estar ausente la destinataria y no recoger ésta el envío, tras dejar aviso en el buzón el agente postal. No cabe, en consecuencia, 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 de la interesada (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, intentada dos veces la notificación personal de la resolución tributaria en el domicilio fiscal de la interesada, y dado que ésta no atendió el aviso dejado en su buzón, como se ha expuesto, se llevó a efecto la

citación edictal para que pudiese ser notificada por comparecencia, en los términos previstos en el artículo 112.1 LGT.

Como bien apunta la propuesta de resolución, el Consejo de Estado en Dictamen 326/2016 ha declarado:

“En el presente caso, ha quedado acreditado que la práctica de las notificaciones se llevó a cabo en el domicilio fiscal del interesado que constaba a la Administración, habiéndose respetado los trámites previstos en el artículo 112 de la Ley General Tributaria, puesto que se intentó previamente en el domicilio fiscal y solo con posterioridad, una vez resultaron fallidos los intentos de notificación personal, se procedió a la notificación edictal.

El domicilio fiscal es, por definición legal, “el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria” (artículo 48.1 de la Ley General Tributaria) y es el lugar de práctica de las notificaciones tributarias mientras el sujeto pasivo no señale otro distinto y así lo comunique debidamente a la Administración (entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2001; y artículos 48.3 y 110 de la Ley General Tributaria). En consecuencia, si el interesado no tuvo conocimiento de las actuaciones tributarias practicadas, a pesar de haberse intentado su notificación en el domicilio fiscal de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria, se trata de una cuestión ajena a la actuación administrativa y que en modo alguno puede ser determinante de una situación de indefensión imputable a la Administración.

Es cierto que en diversos intentos de notificación no figura consignada la hora en que se realizaron; y que en otros no se respetó la exigencia de realizar los intentos de notificación en franjas horarias distintas (artículo 59.2 de la Ley 30/1992) [extremos éstos que en el supuesto ahora sometido a consulta sí se cumplimentaron de forma adecuada]. Sin embargo, como ha reiterado este Consejo en numerosos dictámenes (entre otros, dictámenes números 2.113/2009, de 21 de enero de 2010, 113/2012, de 19 de abril, 273/2012, de 7 de junio, 702/2012, de 26 de septiembre, y 904/2014, de 11 de diciembre), estos defectos de procedimiento carecen de la virtualidad suficiente para determinar la nulidad de pleno derecho de las notificaciones practicadas, máxime cuando, como en este caso, consta acreditado que en los intentos de notificación personal de las dos liquidaciones practicadas y de los acuerdos sancionadores de ellas derivados se dejó aviso de llegada en el buz? ?n, sin que los documentos fuesen retirados en las oficinas de Correos”.

En consecuencia, la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento de comprobación de valor por vía edictal fue correcta.

Por el contrario, ha de llegarse a distinta conclusión respecto a la resolución que puso fin al procedimiento de comprobación de valores. Y es que, cuando tras intentar la notificación en la dirección incorrecta de Cehegín, se intenta en Bullas, el número de la vivienda no se corresponde con el de la dirección de la interesada, pues se dirige el envío postal a la Calle --, de Bullas, no al número 59, que es el del domicilio de la contribuyente. En consecuencia, los dos intentos infructuosos de notificación personal en la Calle --, de Bullas, por un error únicamente imputable a la Administración tributaria, no habilitaban a ésta para acudir a la vía edictal.

Como ha venido destacando la doctrina del Consejo de Estado y la de este Órgano Consultivo, resulta necesario aplicar de manera rigurosa a la Administración los presupuestos que legitiman utilizar la notificación edictal, trayendo a colación, *mutatis mutandi*, la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional con relación a la falta de diligencia de los órganos judiciales en la práctica de las comunicaciones procesales, que conduce a acudir

improcedentemente al emplazamiento edictal, siendo este, como es, un medio supletorio y excepcional, sin practicar las correspondientes averiguaciones del domicilio de los actores. Es decir, se ha de desplegar una actividad previa que lleve a la convicción razonable de que los interesados no son localizables, a cuyo fin se han de extremar las gestiones de averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios al alcance del órgano notificador (STC 158/2007, de 2 de julio), cautelas que, desde luego, no se han observado en el caso sometido a consulta, en la medida en que la Administración tributaria no intenta la notificación de los actos cuya nulidad se pretende en el domicilio que consta en la declaración tributaria, domicilio que, además, consta en la escritura de compraventa del inmueble objeto de transacción, es decir, el de la Calle --, de Bullas.

Y es que la notificación del acto que pone término al procedimiento de comprobación de valores no llega a dirigirse en ningún momento a esta dirección, sino a una inexistente Calle -- de Cehegín, y a una dirección incorrecta (el número -- de la Calle -- de Bullas).

En cualquier caso, el Consejo de Estado ha venido señalando que *"la utilización de una dirección distinta a la propia del interesado, por error únicamente imputable a la Administración, permite afirmar que no se cumplieron todas las prescripciones legales en la notificación (...) A juicio del Consejo de Estado, este defecto es, además, de suficiente entidad como para determinar la declaración de nulidad de las actuaciones impugnadas, en la medida en que ha ocasionado indefensión al interesado"* (Dictámenes 1491/2006 y 988/2016, entre otros).

Es evidente que, según se desprende de los antecedentes de este Dictamen, la Administración no adecuó su actuación al estándar de diligencia que resulta exigible, al cometer un error en la dirección a la que se envió la notificación de la resolución que ponía fin al procedimiento de comprobación de valores, impidiendo a la interesada conocer la existencia de dicho acto hasta tiempo después y cuando ya había devenido firme e inatacable por los medios ordinarios de recurso.

Estas consideraciones resultan también extensibles a los actos integrantes del procedimiento de recaudación ejecutiva, pues respecto de ninguno de ellos se intentó su notificación en la dirección de la Calle --, de Bullas, sino únicamente en la inexistente de Cehegín.

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

Como es sabido, con carácter general, el Consejo Jurídico ha venido señalando (por todos, Dictamen 25/2008) que la hipotética falta de notificación del acto impugnado no lesiona el contenido esencial de un derecho susceptible de amparo constitucional, más en concreto, del derecho a la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 24.1 de la Constitución. Y ello porque la extensión de tal derecho al ámbito administrativo sólo es admitida por el Tribunal Constitucional para el caso de que se esté ante procedimientos sancionadores, como destacó este Consejo Jurídico en los Dictámenes 19 y 20 de 1999. Desde su Sentencia de 8 de junio de 1981, el Alto Tribunal ha sostenido que las garantías consagradas en el artículo 24 de la Constitución sólo resultan aplicables en los procesos judiciales y en los procedimientos administrativos de carácter sancionador, consecuencia de la identidad de naturaleza de los mismos. Al ser ambos manifestaciones del poder punitivo del Estado, los dos deben inspirarse en los mismos principios, tanto materiales (art. 25 CE) como formales (art. 24 CE).

Al reconocer el Tribunal que el derecho de defensa dimanante del artículo 24 no resulta de aplicación al procedimiento administrativo, con la excepción señalada relativa al sancionador, no está afirmando que los

ciudadanos carezcan del mismo, sino únicamente que este derecho de defensa no es el del artículo 24 y, por tanto, no tiene rango de derecho fundamental. Así lo ha ratificado en numerosas ocasiones: Sentencias 42/89, de 16 de febrero, 181/90, de 15 de noviembre, 97/93, de 22 de marzo, y, específicamente en el ámbito tributario, en las 164/95, 198/95, 94/96 y 291/2000.

No obstante, ya en los Dictámenes 56 y 123/2011 admitimos modulaciones en esta doctrina. Así, en el último de los citados, analizamos la incidencia que en ella tiene la STC 111/2006, de 5 de abril, en relación con una eventual extensión de las garantías derivadas del artículo 24.1 CE, no sólo a los procedimientos sancionadores, sino también a los de gestión tributaria. Desde entonces, diversos pronunciamientos de este Consejo Jurídico han apreciado la vulneración del derecho fundamental allí proclamado, cuando la infracción de las normas reguladoras de las notificaciones tributarias han puesto al contribuyente en situación de indefensión material, al no llegar a tener conocimiento de las actuaciones tributarias que se seguían en contra de sus intereses, sino cuando ya era demasiado tarde para reaccionar frente a ellas. Así los Dictámenes 275/2018, 292/2019 o 46/2020, entre otros.

Esta doctrina parte de la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, que admite la extensión a los procedimientos administrativos de las garantías derivadas del artículo 24 CE. Así, la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 de mayo de 2011, que realiza una síntesis de la doctrina constitucional y jurisprudencial en materia de defectos en la forma de practicar las notificaciones y sus efectos sobre la validez de la actuación administrativa, sostiene que “aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable “mutatis mutandi” a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente (SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FFJJ 3, 4 y 5; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 113/2006, de 5 de abril, FFJJ 5 y 6; y 111/2006, de 5 de abril, FFJJ 4 y 5).

Una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo «el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución...». En el mismo sentido, las SSTS, Sala 3^a, de 29 de septiembre y 6 de octubre de 2011.

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

Señala al respecto la STS de 5 de mayo de 2011 que "como viene señalando el Tribunal Constitucional "n[i] toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 CE" ni, al contrario, "una notificación correctamente practicada en el plano formal" supone que se alcance "la finalidad que le es propia", es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece [SSTC 126/1991, FJ 5; 290/1993, FJ 4; 149/1998, FJ 3; y 78/1999, de 26 de abril, FJ 2], lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado» [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero].

Por la misma razón, no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción [ATC 403/1989, de 17 de julio, FJ 3; Sentencias de este Tribunal de 14 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3253/2002), FD Sexto; y de 10 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3466/2002), FD Cuarto], ni, desde luego, cuando ha rehusado personalmente las notificaciones (SSTC 68/1986, de 27 de mayo, FJ 3 ; y 93/1992, de 11 de junio, FJ 4)".

La eventual nulidad se vincula, pues, con la constatación de que la actuación de la Administración en orden a comunicar al interesado los actos administrativos le ha colocado en indefensión. Entendida ésta como una disminución efectiva y real de garantías, con limitación de los medios de alegación, prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses (STS de 30 de mayo de 2003), lleva anudada, como consecuencia jurídica ordinaria, la anulabilidad del acto (art. 48.1 LPAC); sólo determinará su nulidad cuando sea especialmente grave, es decir, cuando lo que se produzca no sea una mera limitación de las posibilidades de defensa, sino la privación total y absoluta de las mismas, impidiendo la ulterior intervención revisora de la jurisdicción. Por ello, el Consejo de Estado niega que se produzca indefensión cuando el interesado pudo interponer las reclamaciones y recursos procedentes (Dictamen 2107/2010).

Por el contrario, cuando la notificación no llega a su destinatario de forma efectiva, por causas imputables a la Administración, de manera que aquél no puede reaccionar frente a las liquidaciones giradas, considera el Consejo de Estado que sí procede declarar la nulidad. Así, en Dictamen 2103/2010, manifiesta que "la AEAT se dirigió a una dirección incorrecta, que había dejado de tener la condición de domicilio fiscal del Sr. , tal y como éste había comunicado previamente a la Administración. Ello impidió que la notificación personal pudiera llegar a practicarse, siendo esta circunstancia imputable únicamente a la Administración, y priva de eficacia a la notificación edictal. En definitiva, se han producido graves deficiencias en las notificaciones practicadas que han dado lugar a una situación de indefensión real y efectiva, pues el Sr. se vio privado de la posibilidad de acudir a la vía del recurso contra la liquidación practicada. Adicionalmente, no hay que olvidar que, ante el impago de la deuda tributaria, se inició la vía de apremio, de la que el interesado no tuvo conocimiento hasta que su entidad bancaria le comunicó el embargo. Por lo tanto, también en relación con los actos dictados en fase ejecutiva concurre análoga carencia". En análogo sentido, el Dictamen 928/2018 del Consejo de Estado.

La jurisprudencia, tanto constitucional como ordinaria, sostiene que no cabe alegar indefensión cuando es la propia actuación del interesado la que ha contribuido a impedir que las notificaciones llegaran a su conocimiento. Pero, incluso en dichos supuestos, la jurisprudencia exige de la Administración un cierto nivel de diligencia en la averiguación de los lugares hábiles para efectuar notificaciones personales antes de acudir a la vía edictal.

A tal efecto, la ya citada STS de 5 de mayo de 2011 recuerda que "esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo (...) En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 CE en ocasiones en las que se ha modificado el

domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora- siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles".

Añade, asimismo, la indicada Sentencia que “*esa buena fe obliga a la Administración a que, aun cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [SSTC 76/2006, de 13 de marzo, FJ 4; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 3], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4)".*

Recogiendo esta doctrina jurisprudencial, la STSJ Murcia, núm. 202/2016, de 17 de marzo, afirma que “*..., y lo que es más grave, pese a que la notificación de la liquidación resultó devuelta por ser incorrecta la dirección consignada o no ser suficientes (sic), no se intentó una segunda notificación ni en el mismo domicilio expresando correctamente la dirección, ni en el domicilio del apoderado, de forma que, esta defectuosa notificación no habilitaba a la administración a proceder a la notificación edictal, que como ha señalado el Tribunal Constitucional, constituye un remedio último de carácter supletorio y excepcional, que requiere el agotamiento previo de las modalidades aptas para asegurar en el mayor grado posible la recepción de la notificación por el destinatario de la misma, a cuyo fin deben de extremarse las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales, de manera que la decisión de notificación mediante edictos debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o al menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación (por todas, STC 158/2007, de 2 de julio, FJ 2)".*

En definitiva, la Administración incumplió su deber de diligencia en la práctica de la notificación de las liquidaciones tributarias, pues no intentó, con carácter previo a la vía edictal, la notificación personal en el domicilio de la contribuyente que constaba en el expediente y que podía ser fácilmente conocido, sin exigir ello de la Administración un esfuerzo desproporcionado, y como, de hecho, ya había realizado en la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento de comprobación de valores. Como resultado de esta falta de diligencia en la práctica de la comunicación, la interesada no pudo tener conocimiento de los actos administrativos y, en consecuencia, no pudo combatirlos ni realizar actuación alguna en defensa de sus derechos.

Ha de destacarse que, en el supuesto sometido a consulta, no sólo no se comunica a la contribuyente el acto de terminación del procedimiento de gestión tributaria y la consiguiente liquidación definitiva, sino que tampoco consta que se le notificaran personalmente la providencia de apremio ni las diligencias de embargo. De hecho, según se desprende del expediente, la interesada sólo tuvo conocimiento del procedimiento tributario que se seguía contra ella cuando acudió a la Agencia Tributaria a realizar una gestión correspondiente a otro expediente.

Como ya se ha indicado *supra*, al transcribir un fragmento de la STS, 3^a, de 12 de mayo de 2011, el Tribunal Constitucional otorga una especial relevancia, a efectos de entender vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva por las actuaciones administrativas, al hecho de no notificar al contribuyente el inicio del procedimiento de apremio, y ello aunque se hubiera podido impugnar la liquidación tributaria, lo que aquí ni siquiera pudo hacer el interesado al desconocer su existencia misma. La singular naturaleza de este procedimiento de recaudación ejecutiva, especialmente desfavorable y gravoso para los intereses de los ciudadanos, que no sólo ven intervenido su patrimonio, sino que además han de afrontar un mayor detimento en forma de recargos, probablemente se encuentre en el fundamento de esa mayor sensibilidad de la doctrina constitucional que extiende a este ámbito las garantías del artículo 24 CE, como también apunta el Consejo de Estado en Dictamen 509/2010.

Procede, en consecuencia, declarar la nulidad de la liquidación con comprobación de valor objeto de revisión y la de las actuaciones posteriores, incluidas las de recaudación ejecutiva tendentes al cobro de la deuda tributaria, en la medida en que su falta de notificación ha dado lugar a una indefensión real y efectiva de la interesada, al impedirle conocer la existencia de la liquidación y, en consecuencia, poder reaccionar frente a ella y frente a los actos del procedimiento ejecutivo que, como consecuencia de la falta de abono de la deuda tributaria en período voluntario, se dictaron, también con desconocimiento de la contribuyente.

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

CONCLUSIÓN

PRIMERA.- Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución consultada, por cuanto procede declarar la nulidad de los actos integrantes del procedimiento de recaudación ejecutiva, con todos los efectos inherentes a ello, toda vez que concurre en ellos la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, a) LGT.

SEGUNDA.- La declaración de nulidad debe extenderse, también, al acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores, de conformidad con lo expresado en la Consideración tercera de este Dictamen.

No obstante, V.E. resolverá.