



Consejo Jurídico
de la Región de Murcia

Dictamen nº 12/2025

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 21 de enero de 2025, con la asistencia de los señores que al margen se expresa, ha examinado el expediente remitido en petición de consulta por la Ilma. Sra. Secretaria General de la Consejería de Economía, Hacienda, Fondos Europeos y Transformación Digital (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 9 de octubre de 2024 (COMINTER 188546), sobre revisión de oficio instada por --, contra diligencia de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito (exp. 2024_346), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 2 de abril de 2013 (así consta en la escritura notarial, mas se trata de un error, pues la fecha corresponde al año 2014, según se desprende del resto de documentación registral y bancaria unida a la escritura), la empresa "--" (en adelante "la mercantil"), representada por su Administradora Única, D.ª X, adquiere mediante compraventa el 90 % de una vivienda, sita en el término municipal de La Unión. El restante 10% de la vivienda se adquiere en el mismo acto por D.ª Y. El precio de venta del inmueble, según consta en escritura notarial, es de 62.300 euros. En el mismo documento se justifica el bajo precio por el estado de deterioro del inmueble, que fue objeto de ocupación, y que presenta diversos destrozos y desperfectos.

SEGUNDO.- Con fecha 6 de mayo de 2014, la mercantil presenta declaración-liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, e ingresa, el 29 de abril de 2014, una cuota tributaria de 4.485,60 euros.

TERCERO.- El 9 de febrero de 2018 se inicia procedimiento de gestión tributaria de comprobación de valores con liquidación provisional complementaria ILT 130220 2014 036136, por importe de 4.702,22 euros, al estimar como valor comprobado de la finca 127.608,60 euros, conforme al método de valoración de "precios medios de mercado".

La resolución de inicio del procedimiento de comprobación de valores se notificó en la Dirección electrónica Habilitada (DEH) de la mercantil, que accedió a la notificación el 15 de febrero de 2018.

El 28 de febrero de 2018, la Sra. X, en representación de la mercantil, presenta alegaciones para oponerse al valor comprobado y a la liquidación complementaria.

CUARTO.- El 23 de abril de 2018, se dicta acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación limitada, en el que *“se constata que no hay que regularizar la situación tributaria del obligado tributario”* y que concluye con la siguiente parte dispositiva *“Dar por terminado el presente procedimiento de comprobación de valores sin regularizar la situación tributaria del obligado tributario, sin perjuicio de iniciar un nuevo procedimiento de comprobación”*.

Dicha resolución se notificó a través de la DEH de la mercantil, donde se puso a su disposición el 24 de abril de 2018. Al no acceder a su contenido la interesada, se produjo el rechazo automático de la notificación el 5 de mayo de 2018.

QUINTO.- El mismo día 23 de abril de 2018, se dicta nuevo acuerdo de inicio de procedimiento de gestión tributaria de comprobación de valores con liquidación provisional ILT 130220 2018 003500, por importe de 4.034,58 euros, que toma como referencia el valor asignado al bien objeto de comprobación en la escritura de préstamo hipotecario de 2 de abril de 2014, cuya tasación ascendió a 118.335,90 euros.

La resolución de inicio del procedimiento de comprobación de valores se notificó en la DEH de la mercantil, con puesta a disposición el 24 de abril de 2018 y rechazo automático el 5 de mayo de 2018, ante la falta de acceso a la misma.

SEXTO.- El 6 de julio de 2018 se dicta acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores con liquidación provisional ILT 130220 2018 003500, por importe de 4.720,38 euros, que es notificado en la DEH de la mercantil el 10 de julio de 2018, constando como receptor de la notificación el certificado de representante expedido a nombre de “X”.

SÉPTIMO.- El 3 de agosto de 2018, la Sra. X, actuando en representación de la mercantil, presenta recurso de reposición frente a la resolución de 6 de julio y se reserva el derecho a promover tasación pericial contradictoria, por lo que solicita la suspensión del acuerdo de liquidación provisional, a lo que se accede por el Servicio de Gestión Tributaria, mediante acuerdo de 19 de septiembre de 2018, que suspende el plazo de ingreso de la liquidación.

OCTAVO.- El 19 de noviembre de 2019 se dicta acuerdo por el que se desestima el recurso de reposición y se advierte de forma expresa a la mercantil recurrente que dispone del plazo de un mes a contar desde la firmeza en vía administrativa de la resolución desestimatoria para solicitar la tasación pericial contradictoria, así como que, si no la solicita y no interpone reclamación económica administrativa, habrá de proceder al pago de la liquidación suspendida.

La notificación de la resolución desestimatoria del recurso se pone a disposición de la mercantil en su DEH con fecha 21 de noviembre de 2019, produciéndose el rechazo automático de la notificación el 2 de diciembre de ese mismo año, al no acceder la destinataria a su contenido.

NOVENO.- Con fecha 22 de agosto de 2020, se dicta providencia de apremio y se liquida el recargo del período ejecutivo, para un importe total de la deuda tributaria de 5.192,55 euros.

La providencia de apremio se pone a disposición de la mercantil en su DEH el 25 de agosto de 2020 y es aceptada el 4 de septiembre de 2020. Consta como certificado digital receptor de la notificación un certificado de representante cuyo titular es "X".

DÉCIMO.- El 18 de septiembre de 2020, la Sra. X, actuando en representación de la mercantil deudora, interpone recurso de reposición, con solicitud de suspensión del procedimiento ejecutivo de forma automática y, subsidiariamente, el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda. El recurso es desestimado por resolución de 19 de enero de 2021.

La notificación de la resolución desestimatoria se pone a disposición en la Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHú) de la Sra. X, nueve meses después, el 19 de octubre de 2021, que no accede a ella, por lo que el 30 de octubre de 2021 se considera rechazada la notificación.

UNDÉCIMO.- También con fecha 18 de septiembre de 2020, se solicita en escrito independiente el aplazamiento/fraccionamiento del pago de la deuda.

El 22 de septiembre de 2020, y en relación con el aplazamiento/fraccionamiento pedido, la mercantil recibió correo electrónico de una funcionaria de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, solicitando, para poder dar trámite a dicha solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, cumplimentación de la Orden de domiciliación SEPA.

DUOCÉCIMO.- Con fecha 2 de octubre de 2020 se expide diligencia de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, por importe de 5.788,63 euros.

La notificación de esta diligencia se puso a disposición de la mercantil obligada tributaria el 23 de octubre de 2020. Consta que se accedió a ella el 30 de octubre de 2020, mediante un certificado de representante cuya titular es "X".

DECIMOTERCERO.- El 25 de noviembre de 2020, la mercantil, a través de su representante, la Sra. X, presenta recurso de reposición frente a la diligencia de embargo, que es desestimado por resolución de 19 de febrero de 2021.

La notificación de la resolución desestimatoria se pone a disposición en la Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHú) de la Sra. X, ocho meses después, el 19 de octubre de 2021, que no accede a ella, por lo que el 30 de octubre de 2021 se considera rechazada la notificación.

En marzo, mayo y julio de 2021, la Sra. X, en representación de la mercantil, presenta diversos escritos de solicitud de impulso procesal y de resolución de los recursos interpuestos.

DECIMOCUARTO.- Con fecha 9 de octubre de 2022, la mercantil presenta a través de su representante, la Sra. X, una solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho, tanto de la diligencia de embargo notificada el 23 de octubre de 2020, como de la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a aquélla, de 19 de febrero de 2021, así como también se pretende la devolución del importe indebidamente trabado, con los correspondientes intereses de demora.

Sostiene la actora que dichos actos están incursos en las causas de nulidad establecidas en los artículos 47.1 letras a) y e) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), y 217.1, letras a) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), conforme a los siguientes razonamientos:

- La diligencia de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito es nula por no haberse ajustado al procedimiento legalmente establecido, toda vez que se embargó antes de resolver tanto el recurso de reposición contra la providencia de apremio, como las solicitudes de suspensión del procedimiento ejecutivo y de aplazamiento/fraccionamiento de la deuda planteadas en ese recurso. Además, se embargó una cantidad que incluía la cuota y un importe equivalente al recargo de apremio ordinario del 20%, cuando habiendo solicitado el aplazamiento/fraccionamiento en vía ejecutiva una vez recibida la providencia de apremio, pero dentro del período de pago concedido en la misma y, en todo caso, con anterioridad al embargo, el recargo exigible sería del 10%.

Por otra parte, sostiene que la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente a la diligencia de embargo no fue notificada en la DEH de la mercantil interesada, sino en la de su representante, la Sra. X, lo que determinó que la empresa, que era la obligada tributaria, desconociera la existencia de esa resolución que devino firme al no ser recurrida en plazo, habiéndose vulnerado su derecho de defensa y su derecho a la contradicción. A ello contribuyó el hecho de que no se enviara a los correos electrónicos designados al efecto el aviso de puesta a disposición de una notificación electrónica. Además, la notificación se practicó mediante depósito en la Carpeta Ciudadana y no en la DEH de la empresa.

Asimismo, alega que, ante la falta de acceso a la notificación electrónica, debió la Administración intentar la notificación en papel en el domicilio fiscal de la empresa.

DECIMOQUINTO.- Con fecha 30 de mayo de 2023 se confiere el preceptivo trámite de audiencia a la mercantil interesada, que el 20 de junio de 2023 presenta escrito de alegaciones, que reitera las formuladas en su solicitud inicial de declaración de nulidad.

En relación con la falta de acceso a la notificación electrónica practicada a la empresa en la persona de su representante, invoca la Sentencia del Tribunal Constitucional 147/2022, de 29 de noviembre, en la que afirma que el Órgano de Garantías prevé que se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente cuando la Administración no usa una vía alternativa de notificación tras constatar que el obligado tributario no ha accedido a su buzón electrónico.

DECIMOSEXTO.- El 23 de junio de 2023, el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia formula propuesta de resolución desestimatoria de la pretensión anulatoria de la mercantil.

Sostiene la propuesta que la diligencia de embargo impugnada se dictó conforme al procedimiento legalmente establecido, culminando el procedimiento ejecutivo iniciado por la providencia de apremio de 25 de agosto de 2020. Y que los actos de dicho procedimiento fueron notificados de forma ajustada al ordenamiento.

Afirma que la mera interposición del recurso de reposición frente a la providencia de apremio no suspende el procedimiento ejecutivo y que, de conformidad con el artículo 25.5 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 (RGRVA), si la solicitud de suspensión no se acompaña de la garantía a que se refiere el artículo 224.2 LGT, la solicitud no producirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada.

Frente a la alegación de que la Administración no resolvió la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento formulada durante el procedimiento ejecutivo, antes de dictar la diligencia de embargo, manifiesta la propuesta de resolución que la Administración no viene obligada a ello, pues de conformidad con el artículo 65.5 LGT, si se solicita el aplazamiento/fraccionamiento durante el período ejecutivo, la Administración sólo viene obligada a paralizar la enajenación de los bienes embargados, pero no a suspender el procedimiento de apremio, por lo que no impide el dictado de la diligencia de embargo.

En relación con el recargo de apremio del 20% aplicado, sostiene la propuesta de resolución que se ajustó al artículo 28 LGT y que, si no se aplicó el recargo del 10%, fue porque no se daban los requisitos establecidos en la norma para ello.

Rechaza, en definitiva, que durante el procedimiento ejecutivo se incurriera en cualquier vulneración del ordenamiento jurídico, lo que excluye la concurrencia de la causa de nulidad contemplada en el artículo 217.1, letra e), LGT.

En cuanto a la alegación de indefensión derivada de la forma de notificar la resolución del recurso de reposición, que se practicó mediante la DEHu de la representante de la empresa, entiende la propuesta de resolución que dicha notificación se ajustó a lo previsto en el ordenamiento (110 LGT), dirigiéndola a la representante de la empresa, pues además de la representación que ostenta de la persona jurídica, fue dicha persona física quien interpuso el recurso por medios electrónicos. Excluye de dicha adecuación al ordenamiento la ausencia de aviso de puesta a disposición, más ello no afecta a la validez de la notificación ni produce indefensión.

Admite, no obstante, la propuesta de resolución que, a pesar de no venir obligada a ello, y en atención al deber de

diligencia que corresponde a la Administración, pudo haber intentado la notificación en la DEH de la mercantil e, incluso, en papel, pero considera que la no realización de estas actuaciones no llegó a vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva de la mercantil, sobre la base de la doctrina consultiva que sostiene que cuando la notificación que no se ajustó plenamente al ordenamiento es la correspondiente a una resolución de un recurso interpuesto por el propio interesado, no se produce una situación de indefensión material, pues aquél siempre tuvo la posibilidad de presentar la correspondiente reclamación frente a la desestimación presunta del recurso. Y ello sin perjuicio de que la interesada conoció el 29 de octubre de 2021 que la Administración había desestimado sus recursos, por lo que pudo recurrir dichas resoluciones en vía ordinaria, ya que si de conformidad con las alegaciones actoras, la notificación no había sido correcta, ello habría impedido que los plazos para el ejercicio de los recursos comenzaran a computar en contra de los intereses del contribuyente, sin que quepa oponerle la firmeza del acto no notificado.

DECIMOSÉPTIMO.- Con fecha 17 de abril de 2024, el Servicio Jurídico de la Consejería de Economía, Hacienda y Empresa, informa en sentido favorable la propuesta de resolución formulada por el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, cuya motivación acoge en su integridad.

DECIMOCTAVO.- Recabado el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se evacua el 2 de julio de 2024, con el número 47/2024, que se limita a hacer suyas las consideraciones jurídicas de la propuesta de resolución y a reproducir literalmente parte de aquéllas. El informe es favorable a la propuesta de desestimación de la pretensión anulatoria formulada por la mercantil interesada.

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 oficio registrado el 9 de octubre de 2024.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

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

SEGUNDA.- Legitimación y procedimiento.

I.- La LGT regula en su Título V la revisión en vía administrativa y, en concreto, su artículo 217 prevé la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria. El RGRVA, 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 RGRVA, la mercantil actora, 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 (diligencia de embargo y resolución de recurso de reposición).

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, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217.5 de la LGT y en el artículo 16.2.g de la Ley 7/2004, de 28 de diciembre, de Organización y Régimen Jurídico de la Administración regional.

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

II.-Puede afirmarse que 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.

No obstante, cabe señalar que a la fecha de recepción de la consulta en este Consejo Jurídico ya se había rebasado ampliamente el plazo máximo para resolver y notificar la resolución, que, tratándose de una revisión iniciada a instancia de parte, será de un año desde la presentación de la solicitud por el interesado, según dispone el artículo 217.6 de la LGT. Esta circunstancia no obsta la resolución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC).

TERCERA.- Las causas de nulidad invocadas.

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 son los que se concretan en el artículo 217.1, letras a) y e) 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.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”.

II. La mercantil reclamante solicita la declaración de nulidad de dos actos diferentes y por motivos diversos.

En primer lugar, pretende que se declare nula la diligencia de embargo de dinero en cuentas bancarias, por no haberse ajustado al procedimiento legalmente establecido, toda vez que se embargó antes de resolver tanto el recurso de reposición contra la providencia de apremio, como las solicitudes de suspensión del procedimiento ejecutivo y de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda planteadas en ese recurso. Además, se embargó una cantidad que incluía la cuota y un importe equivalente al recargo de apremio ordinario del 20%, cuando habiendo solicitado el aplazamiento/fraccionamiento en vía ejecutiva una vez recibida la providencia de apremio, pero dentro del período de pago concedido en la misma y, en todo caso, con anterioridad al embargo, el recargo exigible sería del 10%.

En segundo lugar, dirige su acción frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente a la diligencia de embargo, que no fue notificada en la DEH de la mercantil interesada, sino en la de su representante, la Sra. X, lo que determinó que la empresa, que era la obligada tributaria, desconociera la existencia de esa resolución, que devino firme al no ser recurrida en plazo, habiéndose vulnerado su derecho de defensa y su derecho a la contradicción. A ello contribuyó que no se enviara a los correos electrónicos designados al efecto el aviso de puesta a disposición de una notificación electrónica. Además, la notificación se practicó mediante depósito en la Carpeta Ciudadana y no en la DEH de la empresa. Asimismo, alega que, ante la falta de acceso a la notificación electrónica, debió la Administración intentar la notificación en papel en el domicilio fiscal de la empresa.

CUARTA.- De la nulidad de la diligencia de embargo.

1. Con carácter previo al examen del fondo de la solicitud formulada, ha de reiterarse que la revisión de oficio constituye un mecanismo excepcional que únicamente puede entrar en juego cuando concurre alguna de las causas de nulidad de pleno derecho tasadas por la ley. De ahí que alegaciones como las relativas al porcentaje del recargo de apremio que se aplicó a la mercantil actora han de hacerse valer en la vía ordinaria de recurso pues, de concurrir, podrían constituir infracciones de la normativa tributaria, pero no tendrían encaje en ninguno de los motivos de nulidad de pleno derecho enumerados por el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

En efecto, la determinación de cuál sea el recargo aplicable deriva de la interpretación de la normativa tributaria, en particular del artículo 28 LGT, pero la exigencia del 20% en lugar del 10% no se realiza mediante un procedimiento inexistente, con omisión de trámites esenciales o mediante la aplicación de un procedimiento diferente al exigible, por lo que coincide en este extremo el Consejo Jurídico con la propuesta de resolución, en que la exacción del recargo aplicado no es reconducible a la causa de nulidad invocada, al amparo del artículo 217.1, e) LGT, de omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.

2. De la nulidad de la diligencia de embargo como consecuencia de haber sido dictada antes de resolver tanto el recurso de reposición contra la providencia de apremio, como las solicitudes de suspensión del procedimiento ejecutivo y de aplazamiento/fraccionamiento de la deuda planteadas en ese recurso.

Los hechos en los que se basa esta alegación, según el expediente, son los siguientes:

- Con fecha 22 de agosto de 2020, se dicta providencia de apremio y se liquida el recargo del período ejecutivo, para un importe total de la deuda tributaria de 5.192,55 euros. La providencia de apremio se notifica el 4 de septiembre de 2020.

- El 18 de septiembre de 2020, la Sra. X, actuando en representación de la mercantil deudora, interpone recurso de reposición, con solicitud de suspensión del procedimiento ejecutivo de forma automática y, subsidiariamente, el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda. El recurso es desestimado por resolución de 19 de enero de 2021.

La notificación de la resolución desestimatoria se pone a disposición en la Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHú) de la Sra. X, nueve meses después, el 19 de octubre de 2021, que no accede a ella, por lo que el 30 de octubre de 2021 se considera rechazada la notificación.

- También con fecha 18 de septiembre de 2020, se solicita en escrito independiente el aplazamiento/fraccionamiento del pago de la deuda.

- Con fecha 2 de octubre de 2020 se expide diligencia de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, por importe de 5.788,63 euros. Consta su notificación el 30 de octubre de 2020.

De lo expuesto se deduce que, en efecto y como sostiene la mercantil actora, la Administración tributaria dictó la diligencia de embargo el 2 de octubre de 2020, cuando todavía no había resuelto el recurso de reposición presentado el 18 de septiembre de 2020 frente a la providencia de apremio, pues éste no se resolvió en sentido desestimatorio hasta el 19 de enero de 2021.

3. La interesada solicita, al amparo de la causa de nulidad prevista en la letra e) del artículo 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de la diligencia de embargo de dinero en cuentas corrientes, sobre la base de considerar que, en la medida en que la providencia de apremio de la que traía causa el referido embargo había sido recurrida en reposición, con expresa solicitud de suspensión, no podía dictarse la diligencia de embargo mientras no se

resolviese el referido recurso.

Y, en efecto, tanto la jurisprudencia, singularmente a partir de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 28 de abril de 2014, (rec. 4900/2011), como el Consejo de Estado (Dictamen 579/2018), entienden que *"cuando la providencia de apremio se dicta antes de la notificación de la inadmisión de la solicitud de suspensión, "se está ejercitando una potestad de la que en ese momento se carece, dejando vacío de contenido el derecho a la tutela cautelar y dando lugar a un acto administrativo aquejado de un vicio que determina su nulidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217.1, letras a) y e), de la LGT"*.

Ha de recordarse que la suspensión en el ámbito tributario tiene su propio régimen jurídico, contenido en la LGT y en las normas que la desarrollan (en especial, el RGRVA). Así, dispone el artículo 224 de la citada ley que la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión.

Por su parte, el artículo 25.5 del Reglamento establece lo siguiente:

"La solicitud de suspensión deberá ir necesariamente acompañada del documento en que se formalice la garantía aportada, constituida a disposición del órgano competente a que se refiere el apartado anterior. Cuando la solicitud no se acompañe de la garantía a que se refiere el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aquella no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado".

Por tanto, a la vista del régimen aplicable, es claro que la falta de presentación de garantías a la hora de solicitar la suspensión de la ejecución de la providencia de apremio habría de determinar necesariamente la no suspensión de dicha ejecución.

En el supuesto sometido a consulta, el recurso de reposición solicitaba la suspensión automática del procedimiento ejecutivo sin necesidad de presentación de garantías, al considerar que concurrían las causas previstas en el artículo 165.2 LGT y 73 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005. En la tesis actora, al haber promovido la tasación pericial contradictoria contra la liquidación provisional, la ejecución de dicha liquidación quedaba suspendida, por lo que de conformidad con los preceptos invocados, no precisaba prestar garantía para obtener el efecto suspensivo de la providencia de apremio, al establecer el artículo 165.2 LGT que *"El procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ing resada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago"*.

Y, en efecto, consta en el expediente que el 3 de agosto de 2018, la mercantil presentó recurso de reposición frente a la resolución de 6 de julio de 2018, que ponía fin al procedimiento de comprobación de valores, recurso en el que se reservó el derecho a promover tasación pericial contradictoria, por lo que solicitaba la suspensión del acuerdo de liquidación provisional, a lo que se accede por el Servicio de Gestión Tributaria, mediante acuerdo de 19 de septiembre de 2018, que suspende el plazo de ingreso de la liquidación.

Ahora bien, lo que omite la mercantil en sus alegaciones es que el 19 de noviembre de 2019 se desestimó de forma expresa el recurso de reposición, con advertencia expresa a la mercantil recurrente de que disponía del plazo de un mes a contar desde la firmeza en vía administrativa de la indicada resolución desestimatoria para solicitar la tasación pericial contradictoria, así como que, si no la solicitaba y no interponía reclamación económica administrativa, habría de proceder al pago de la liquidación suspendida, conforme a lo establecido en el artículo 62.2 LGT.

Pues bien, la notificación de la resolución desestimatoria del recurso se puso a disposición de la mercantil en su DEH con fecha 21 de noviembre de 2019, produciéndose el rechazo automático de la notificación el 2 de diciembre de ese mismo año, al no acceder la destinataria a su contenido. El rechazo de la notificación determina que se tiene por efectuado el trámite, continuándose con el procedimiento, en virtud de lo establecido en los artículos 41.5 LPAC y 111.2 LGT.

La resolución del recurso de reposición y la falta de solicitud ulterior de tasación pericial contradictoria determinó el fin de la suspensión decretada el 19 de septiembre de 2018, que se levantó el 20 de mayo de 2020. En consecuencia, cuando el 22 de agosto de 2020 se dictó la providencia de apremio ante la falta de pago en voluntaria de la deuda tributaria, la deuda no estaba suspendida, lo que impedía aplicar la suspensión automática al amparo de lo establecido en el artículo 165.2 LGT. De modo que, para poder obtener el pretendido efecto suspensivo, la contribuyente venía obligada a prestar garantía, lo que no hizo, por lo que no se desplegó aquel efecto y el procedimiento ejecutivo siguió su curso.

En cualquier caso, en un supuesto en el que también se había recurrido la providencia de apremio con solicitud expresa de suspensión de su ejecutividad, sin prestar garantía cuando ésta era necesaria, recuerda el Consejo de Estado en su Dictamen 96/2010, que *“la circunstancia por la que el interesado considera nula de pleno derecho la diligencia de embargo practicada no sólo no encaja en alguna de las causas expresamente tasadas en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria -ya sea por no apreciarse vulneración alguna de derecho susceptible de amparo constitucional o una quiebra esencial de las normas de procedimiento (letras a) y e)), ya sea por tener el precepto invocado un ámbito de aplicación distinto (letra f))- , sino que ni siquiera constituye una infracción de la normativa aplicable”*.

4. La mercantil interesada sostiene que en la medida en que, tanto con ocasión del recurso de reposición presentado frente a la providencia de apremio como mediante escrito independiente presentado en la misma fecha del recurso, se solicitó el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria, no procedía dictar la diligencia de embargo hasta resolver acerca de esta solicitud, toda vez que la presentación de la solicitud conlleva ya “*per se*” una suspensión preventiva de la deuda. La alegación actora se fundamenta en doctrina jurisprudencial que ha sido dictada en buena medida tomando como referencia legislación tributaria hoy no vigente y pronunciándose en su mayor parte sobre asuntos en los que la cuestión litigiosa era el recargo aplicable a la deuda y en los que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se formulaba estando la deuda bien en período voluntario, bien en período ejecutivo, pero cuando todavía no se había dictado la providencia de a premio. Se afirma en esa jurisprudencia, en palabras de la actora, que la solicitud de aplazamiento de pago debe asimilarse, a los efectos del recargo de apremio, al pago de la deuda tributaria, por lo que si la solicitud de aplazamiento presentada en vía ejecutiva impide que los recargos del período ejecutivo sigan aumentando mientras no se resuelve expresamente por la Administración esa petición de aplazamiento, cabe concluir que, por los mismos motivos, la solicitud de aplazamiento ya iniciado el período ejecutivo debe paralizar el procedimiento recaudatorio, sin que la Administración pueda embargar mientras no resuelva el aplazamiento solicitado por el contribuyente.

La propuesta de resolución, por su parte, sostiene que proceder al embargo antes de resolver sobre la solicitud de aplazamiento/ fraccionamiento de la deuda, formulada ya en período ejecutivo de cobro, no constituye vulneración de la normativa tributaria, toda vez que el artículo 65.5 LGT, a diferencia de lo que prevé para las solicitudes presentadas en período de recaudación voluntaria, no establece la suspensión obligatoria del procedimiento de apremio cuando se solicita el fraccionamiento de una deuda que esté ya en período ejecutivo, sino solo la paralización de la enajenación de los bienes eventualmente embargados, circunstancia que no era aplicable en este caso.

Ahora bien, entiende el Consejo Jurídico que no puede ampararse la Administración en el artículo 65.5 LGT para no llegar a pronunciarse de forma expresa sobre la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, pues no lo hace al resolver el recurso de reposición planteado frente a la providencia de apremio ni mediante una resolución *ad hoc* posterior, por lo que la diligencia de embargo se habría dictado sin pronunciarse la Administración tributaria acerca de la procedencia o denegación de la solicitud formulada.

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 15 de octubre de 2020 (recurso 1652/2019), sostiene lo siguiente:

“El criterio de la Sala: el principio de buena administración impide que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro.

1. (...)

2. *Entre esos deberes [anejos al principio de buena administración] está -y esto resulta indiscutible- el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas -especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas- sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece.*

3. *La anterior reflexión viene al caso porque, en el supuesto de autos, concurre un hecho indiscutible: el contribuyente ha formulado una petición de aplazamiento de tres deudas tributarias en los términos que el ordenamiento jurídico le autoriza (esto es, en período ejecutivo pero antes de haberse producido la notificación del embargo de bienes) y la Administración, sin contestar a esa petición en sentido alguno, le ha notificado tres providencias de apremio sobre aquellas deudas imponiéndole los recargos correspondientes.*

4. *Aunque las partes han hecho especial énfasis en la dicción literal del artículo 65.5 de la Ley General Tributaria (especialmente en el uso del término podrá) para defender, cada una de ellas, sus respectivas tesis, la Sala entiende que lo verdaderamente trascendente para resolver el litigio debe situarse, cabalmente, no en el hecho de haberse dictado la providencia de apremio, sino en la circunstancia de haberse emitido tal resolución sin dar contestación alguna a la previa petición de aplazamiento de la deuda que ha sido apremiada.*

Es cierto que la ley autoriza a la Administración a iniciar o a continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. Pero resulta también indiscutible que esa misma Ley no impide, ni prohíbe, ni excluye que -antes de "iniciar" o "continuar" tal procedimiento- se conteste una petición del interesado en la que, ciertamente, se está manifestando con claridad que se quiere pagar la deuda.

Las exigencias del principio de buena administración al que antes hemos hecho referencia y del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos abonan, además, una interpretación que acentúe la diligencia en el actuar administrativo y también la deferencia y el respeto con los que las autoridades y empleados públicos deben tratar a los ciudadanos (artículo 13 de la actual Ley del Procedimiento Administrativo Común), derechos que no se compadecen muy bien con una resolución administrativa que se dicta sorpresivamente, sin haber dado siquiera trámite a la petición de aplazamiento de las deudas que se apremian.

5. Hemos dicho en pronunciamientos anteriores (que arrancan de la sentencia de 20 de junio de 2003, dictada en el recurso de casación núm. 7941/1998, y que se han repetido en numerosas ocasiones) que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas aún no apremiadas "incorporan una voluntad inequívoca de pago de la deuda pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que, a tenor de la normativa vigente, acuerde la Administración Tributaria", de manera que tales peticiones "implicarían per se la suspensión preventiva del ingreso y en consecuencia la imposibilidad de dictar providencia de apremio".

Es cierto que tales decisiones se referían a solicitudes efectuadas junto con autoliquidaciones tributarias sin ingreso fuera del período de pago voluntario, lo cual difiere del supuesto ahora analizado (...).

Tal diferencia, empero, no altera la solución que debemos dar a la cuestión litigiosa, sobre todo si se analiza la misma desde la perspectiva de los principios de buena administración y buena fe, que no entendemos que permitan apremiar una deuda sin dar respuesta a una previa solicitud de aplazamiento efectuada por el contribuyente en los términos que la ley le autoriza.

En definitiva, ante la falta de regulación expresa de la situación, entendemos que tales principios obligan a una solución como la indicada, a lo que debe añadirse que el criterio opuesto podría llevar a resultados poco respetuosos con los principios de igualdad y de proporcionalidad, pues haría de idéntica condición a un obligado tributario que, aunque no paga, muestra su clara disposición a hacerlo en condiciones legalmente más favorables -aplazando o fraccionando la deuda-, que a aquel otro que niega expresa o tácitamente su abono.

6. Por consiguiente, la Administración no puede iniciar el procedimiento de apremio respecto de una deuda tributaria sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento (o fraccionamiento) efectuada por el contribuyente en relación con esa misma deuda, incluso si tal solicitud se efectúa cuando la deuda se encuentra en período ejecutivo".

Las diferencias entre el supuesto ventilado en el proceso judicial y en el que ahora se somete a consulta de este Consejo Jurídico son evidentes, porque ahora lo que se impugna es la diligencia de embargo, no la providencia de apremio, y, además, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se formula respecto de una deuda ya apremiada, lo que conllevaría que la solicitud de aplazamiento no pueda considerarse en este caso como un ofrecimiento voluntario de pago, sino como el cumplimiento de un pago forzoso. No obstante, la esencia de la doctrina establecida en la sentencia parcialmente transcrita es que, aun cuando la Administración venga habilitada

por la Ley a iniciar el procedimiento de apremio y a continuarlo hasta la diligencia de embargo, sin imponer como preceptiva su suspensión ante la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, esa misma Ley no impide, ni prohíbe, ni excluye que, antes de proceder al embargo de los bienes del interesado se conteste una solicitud de aquél en la que, ciertamente, se está manifestando con claridad que se quiere pagar la deuda, si bien en condiciones más favorables a sus intereses.

Como destaca la sentencia indicada, las exigencias de los principios de buena administración y de buena fe abonan una interpretación que acentúe la diligencia en el actuar administrativo y también la deferencia y el respeto con los que las autoridades y empleados públicos deben tratar a los ciudadanos (artículo 13 LPAC), derechos que no se compadecen con una resolución administrativa que se dicta sorpresivamente, sin haber resuelto la petición de aplazamiento de las deudas apremiadas.

En consecuencia, entiende el Consejo Jurídico que la Administración tributaria no actuó de forma ajustada al ordenamiento jurídico cuando dictó la diligencia de embargo sin dar una previa respuesta a la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento que la mercantil había interesado en el plazo concedido por la providencia de apremio para proceder al pago de la deuda.

Ahora bien, lo que no cabe aceptar es que esa falta de resolución expresa pueda incardinarse en las causas de nulidad del artículo 217.1 LGT, en la estricta interpretación que tales motivos de nulidad demandan.

Para la mercantil interesada, esa causa de nulidad sería la establecida en el artículo 217.1, letra e), al considerar que la diligencia de embargo se habría dictado con omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, al no resolver previamente y de forma expresa la Administración tributaria su solicitud de aplazamiento/fraccionamiento.

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

En definitiva, en el presente caso no se advierte que la diligencia de embargo impugnada se dictara al margen del procedimiento establecido para ello o con la omisión de trámites esenciales. A tal efecto, no puede considerarse

que la falta de resolución expresa de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda ya apremiada constituya una omisión de la entidad suficiente como para elevarlo a trámite esencial del procedimiento dirigido a la emisión de la diligencia de embargo, y ello porque con dicha solicitud no se discute la deuda tributaria, cuya ejecución forzosa se realiza mediante el embargo y que constituye el objeto principal del procedimiento ejecutivo de cobro.

En efecto, esa deuda ya ha quedado plenamente fijada en la providencia de apremio, por lo que la solicitud se dirige a facilitar el pago de lo debido, estableciendo condiciones más ventajosas para el obligado tributario. De modo que, aunque en términos meramente hipotéticos, se hubiera estimado la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, la deuda tributaria seguiría siendo exigible, pues esta pretensión reviste un carácter cuasi accesorio -referido al momento y las condiciones de efectuar el pago-, respecto de la deuda, cuya fijación y cobro constituyen el objeto principal del procedimiento tributario que se dice vulnerado.

Procede, en consecuencia, desestimar la alegación referida a la existencia de la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1, letra e) LGT, por no haber resuelto de forma expresa la Administración tributaria la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria con carácter previo a dictar la diligencia de embargo.

QUINTA.- De la nulidad de la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente a la diligencia de embargo.

Solicita la mercantil actora la declaración de nulidad de pleno derecho de la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente a la diligencia de embargo, que no fue notificada en la DEH de la mercantil interesada, sino en la de su representante, la Sra. X, lo que determinó que la empresa, que era la obligada tributaria, desconociera la existencia de esa resolución, que devino firme al no ser recurrida en plazo, habiéndose vulnerado su derecho de defensa y su derecho a la contradicción, incurriendo así la indicada resolución en la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, letra a) LGT. A ello contribuyó tanto el hecho de que no se enviara a los correos electrónicos designados al efecto el aviso de puesta a disposición de una notificación electrónica, como que la notificación se practicara mediante depósito en la Carpeta Ciudadana y no en la DEH de la empresa. Asimismo, alega que, ante la falta de acceso a la notificación electrónica, debió la Administración intentar la notificación en papel en el domicilio fiscal de la empresa.

Según el expediente, los hechos en los que se basa la alegación formulada son los siguientes:

- El 2 de octubre de 2020 se expide diligencia de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, por importe de 5.788,63 euros.

La notificación de esta diligencia se puso a disposición de la mercantil obligada tributaria el 23 de octubre de 2020. Consta que se accedió a ella el 30 de octubre de 2020, mediante un certificado de representante cuya titular es "X".

- El 25 de noviembre de 2020, la mercantil, a través de su representante, la Sra. X, presenta recurso de reposición frente a la diligencia de embargo, que es desestimado por resolución de 19 de febrero de 2021.

La notificación de la resolución desestimatoria se pone a disposición en la Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHU) de la Sra. X, ocho meses después, el 19 de octubre de 2021, que no accede a ella, por lo que el 30 de octubre de 2021 se considera rechazada la notificación.

1. De la causa de nulidad invocada: actos que lesionan derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (artículo 217.1, letra 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 ha puesto al contribuyente en situación de indefensión material, al no llegar a tener conocimiento de las actuaciones tributarias que se seguían en contra de sus intereses, sino cuando ya era demasiado tarde para reaccionar frente a ellas. Así los Dictámenes 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 3ª, de 29 de septiembre y 6 de octubre de 2011. También, y de forma más reciente, la STC 147/2022, de 29 de noviembre.

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. Así, en la Sentencia 48/1984, de 4 de abril, el Tribunal Constitucional advirtió que, para apreciar la concurrencia de una situación de indefensión era imprescindible que quien la alegase no se hubiese colocado en ella de manera voluntaria o como consecuencia de una falta de la diligencia exigible en la defensa y actuación de los intereses y derechos que le son propios. En este sentido, se señala que *“la indefensión no se produce si la situación en la que el ciudadano se ha visto colocado se debió a una actitud voluntariamente adoptada por él o si le fue imputable por falta de la necesaria diligencia”*.

Y ese planteamiento le permite concluir *“que no se encuentra en una situación de indefensión la persona a quien se ha dado a conocer la existencia del proceso y ha podido intervenir en él, ni aquella otra que, conociéndolo, ha dejado de intervenir en él por un acto de su voluntad”*.

2. De la notificación de la resolución del recurso en la DEHú de la Administradora Única de la mercantil y no en la dirección electrónica propia de la mercantil.

Alega la mercantil que la resolución del recurso no se le notificó a ella, que goza de personalidad jurídica propia, sino a un tercero, que carecía de la condición de obligado tributario, por lo que no pudo llegar a conocer la desestimación del recurso y, en consecuencia, no pudo defenderse frente a dicha resolución.

Ha de precisarse, no obstante, que la persona a la que se dirigió la notificación electrónica de la resolución no es un mero tercero, sin vinculación alguna con la mercantil, sino la Sra. X, que es la persona que, además de ostentar la representación legal de la obligada tributaria en virtud de su cargo de Administrador único de aquélla, es quien presentó en su nombre el recurso de reposición de cuya notificación se trata, y quien, de forma invariable, ha accedido mediante su certificado digital de representante a todas las notificaciones electrónicas dirigidas a la mercantil, tanto en el procedimiento de gestión tributaria como en el de apremio.

En el escrito de interposición del recurso, la Sra. X señala como “*domicilio a efectos de notificaciones en calle Berlín, parcela n.º 7, Polígono Industrial Cabezo Beaza, CP 30.395 Cartagena (Murcia)*”, dirección postal que se corresponde tanto con la de la mercantil como con la de la propia representante, según se infiere de la hoja de presentación en registro del indicado recurso.

Es evidente que, al ser la mercantil una persona jurídica, venía obligada a relacionarse con la Administración tributaria por medios electrónicos, conforme a lo establecido en el artículo 14.2 LPAC, por lo que la dirección postal señalada en el escrito de recurso no vinculaba a la Administración, a los efectos previstos en el artículo 110.1 LGT, en cuya virtud, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

Este precepto se refiere a las notificaciones por medios no electrónicos, pero resulta útil en el supuesto ahora sometido a consulta para advertir cómo la notificación practicada al representante del obligado tributario es válida y eficaz respecto de aquél, lo que también se deriva del artículo 5.1 LPAC, en cuya virtud, una vez designado representante, las actuaciones administrativas se entenderán con éste, salvo manifestación expresa en contra del interesado. Por su parte, dispone el artículo 111.2 LGT que el rechazo de la notificación realizado por el representante implicará que se tenga por efectuada la notificación. De modo que la notificación electrónica dirigida al representante legal de la mercantil, ha de reputarse válida, como también el rechazo de aquélla, pues al no haber accedido a la misma en el plazo concedido al efecto, la notificación ha de tenerse por efectuada, al amparo de lo establecido en el artículo 43.2 LPAC.

Por otra parte, no ha de olvidarse que la resolución de cuya notificación se trata se incardina en un procedimiento iniciado a instancia de parte, como es el recurso de reposición presentado por la propia Sra. X en representación de la mercantil. En este tipo de procedimientos, el Consejo Jurídico viene considerando que las irregularidades en la notificación no pueden llegar a producir indefensión en sentido material, pues el interesado conoce desde su inicio la existencia del procedimiento, y puede, una vez expirado su plazo máximo de resolución, acudir a ulteriores vías de impugnación frente a la desestimación presunta, de conformidad con lo previsto en el artículo 224.4 y 5 LGT. Así, en nuestro Dictamen 246/2013, con doctrina luego reiterada en ulteriores Dictámenes (así, los números 323/2019 y 336/2023) se indica lo siguiente:

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

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

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

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

3. De la obligación de intentar medios alternativos de notificación una vez demostrada la ineficacia de la vía electrónica para hacer llegar a la interesada la resolución dictada.

Alega la mercantil actora que la Administración tributaria, al advertir que la interesada no había accedido a la notificación electrónica, debió intentar una nueva notificación alternativa, bien en otra dirección electrónica, bien en papel. En apoyo de su tesis invoca la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 147/2022, de 29 de noviembre, que, tras reiterar la ya conocida sobre la extensión a las notificaciones tributarias de las garantías del artículo 24 de la Constitución, establece que cuando la Administración tributaria advierta que los destinatarios de las notificaciones electrónicas no han tenido conocimiento efectivo del acto cuya notificación se les ha dirigido, ha de emplear formas alternativas de comunicación a fin de advertir al interesado de la existencia del procedimiento.

Entiende el Consejo Jurídico que dicha doctrina no es plenamente aplicable al supuesto ahora sometido a consulta, precisamente por el tipo de procedimiento en el que se intenta la notificación electrónica. Y es que, el razonamiento del Tribunal Constitucional se desarrolla en relación con un procedimiento iniciado de oficio, una comprobación limitada, en el que la notificación postal de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada se realizó a un tercero, de forma que no existe constancia fehaciente de que llegara a su destinatario, y en el que todos los trámites y actos subsiguientes son notificados por vía electrónica y sin que el destinatario llegue a acceder a ninguna de tales notificaciones. De ahí que el Tribunal Constitucional otorgue el amparo al entender que el obligado tributario no llegó a tener conocimiento del procedimiento que se seguía en contra de sus intereses, hasta que ya fue demasiado tarde para impugnar los actos tributarios. Circunstancias similares se dan en la Sentencia del Tribunal Constitucional 84/2022, de 27 de junio.

Por el contrario, en el supuesto que es objeto de este Dictamen, la notificación se produce en el contexto de un procedimiento iniciado a instancia del propio obligado tributario, lo que como es obvio, le permite conocer la existencia del procedimiento y determina que para el contribuyente resulte esperable recibir la notificación de la resolución, siéndole exigible una actitud diligente en orden a consultar la posible puesta a disposición de la notificación. Si no lo hace y se produce el efecto legal asociado al no acceso a las notificaciones electrónicas, esto es el rechazo de la notificación, ello determina que aquélla se entiende por realizada a todos los efectos, por lo que no viene obligada la Administración a efectuar ulteriores intentos de notificación.

Y ello, por supuesto, sin perjuicio de que pueda hacerlo en orden a conseguir que el contribuyente llegue a tener un conocimiento efectivo de la actuación administrativa, máxime cuando, como ocurre en el supuesto objeto de este Dictamen, la interesada consultó en repetidas ocasiones a la Administración tributaria acerca del estado del procedimiento por ella iniciado.

4. Sobre la falta de aviso de puesta a disposición de la notificación.

Alega la actora que, en contra de lo preceptuado por el artículo 41.6 LPAC, la Administración tributaria no le avisó de la puesta a disposición de la notificación en ninguna de las dos direcciones de correo electrónico que facilitó al efecto.

Reconoce la Administración tributaria que, en efecto, no consta que se realizara dicho aviso, más ello no es óbice a la validez de la notificación electrónica, conforme se prevé de forma expresa en el último inciso del indicado precepto legal.

En efecto, en nuestro Dictamen 205/2024 ya señalamos que dichos avisos cumplen una función meramente informativa (artículo 43.2 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos) y que su ausencia no invalida la notificación electrónica. El carácter meramente informativo del aviso de puesta a disposición ha sido sancionado como ajustado a derecho por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, número 610/2022, de 25 de mayo, que se expresa en los siguientes términos:

“Consideramos, al respecto, que no resulta convincente el argumento de que se causa indefensión, tal como se infiere mutatis mutandis del criterio sostenido por el Tribunal Constitucional en la sentencia 6/2019, de 17 de enero, ya que no cabe eludir la naturaleza específica de "aviso", que constituye un mero recordatorio remitido a la sede electrónica del interesado de la pendencia de la notificación de un acto administrativo, que, en ningún caso, exime a la Administración Pública de notificar dicho acto en legal forma, de modo que quede constancia en las actuaciones de la remisión y la recepción íntegra de la resolución administrativa, así como del momento en que se hicieron.

(...)

Por ello, no estimamos que sea pertinente el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, respecto de la previsión contenida en el artículo 41.6 in fine de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que se sustenta en la infracción del artículo 24 de la Constitución, puesto que de la doctrina expuesta en la mencionada sentencia constitucional 6/2019, de 17 de enero, no existe base para entender que la regulación del "aviso de la puesta a disposición de la notificación", en lo que se refiere a que la falta de práctica de este aviso no impedirá que sea considerada (sic) plenamente válida la notificación, debido al carácter meramente informativo del aviso, pueda incidir negativamente en el ejercicio del derecho de defensa ante la Administración Pública y en la ulterior vía del procedimiento judicial, en la medida que la previsión legal cuestionada no pone en riesgo las garantías procedimentales ni procesales, en referencia a los actos de comunicación por medios electrónicos, que tiene como

objeto que quede constancia fehaciente tanto del hecho de la recepción del acto de comunicación por el destinatario y su fecha, como del contenido del acto administrativo”.

No puede sostenerse, por tanto, como pretende la actora, que la ausencia del referido aviso haya invalidado la notificación remitida por medios electrónicos. En el mismo sentido, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sede Valladolid), número 1349/2023, de 20 diciembre, y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo), número 3084/2023, de 27 septiembre, que llega a afirmar que *“al ser obligatoria la notificación en formato electrónico, las empresas deben entrar al menos cada diez días en la sede electrónica, con el fin de comprobar si tienen a su disposición una notificación. Al igual que ocurre en el caso que examina el TC en la sentencia núm. 6/2019 antes citada, el aviso es un acto de carácter accesorio, con el fin de facilitar el conocimiento de que se ha practicado un acto de comunicación, pero no coadyuva al acceso del citado acto de comunicación, al ser exigible la utilización del oportuno canal electrónico”.*

En cualquier caso, una actitud diligente por parte de la Administradora de la mercantil habría exigido una consulta de forma periódica de su DEHú, para comprobar si existían notificaciones electrónicas puestas a su disposición, lo que no hizo, colaborando de forma decisiva en su alegada ignorancia acerca de la resolución del recurso de reposición por ella interpuesto, y generando de esta forma el rechazo de la notificación, al no acceder a su contenido en el plazo de 10 días desde la puesta a disposición (art. 43.2 LPAC), teniéndose por efectuado el trámite de notificación y continuando el procedimiento.

Corolario de lo anterior es que no se aprecia la concurrencia de la causa de nulidad alegada, toda vez que la notificación electrónica se practicó de forma regular, sin que afecte a su validez el incumplimiento de la obligación que pesaba sobre la Administración de avisar a la destinataria de las notificaciones acerca de su puesta a disposición.

5. Sobre la forma de practicar la notificación mediante depósito en la Carpeta Ciudadana y no mediante la DEHú de la mercantil.

Ya se dijo que la resolución del recurso de reposición se notificó en la DEHú de la Administradora única de la empresa, que no llegó a acceder a ella, según el certificado de rechazo de notificación por caducidad expedido el 30 de octubre de 2021, que consta en el expediente, por lo que cabe remitirse a lo indicado *supra* acerca de las notificaciones efectuadas a la representante de la mercantil.

Corolario de lo expuesto es que no se aprecia la concurrencia de causa de nulidad en los actos impugnados, por lo que procede desestimar la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho formulada por la obligada tributaria.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Al no advertirse la concurrencia de causa de nulidad, se dictamina en sentido favorable la propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de la diligencia de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, de 2 de octubre de 2020, así como la resolución de 19 de febrero de 2021, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a dicha diligencia de embargo.

No obstante, V.E. resolverá.

