



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº 195/2025

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 29 de julio 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 y Empresa (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 10 de junio de 2024 (COMINTER 124322), sobre revisión de oficio instada por D. X, contra liquidaciones tributarias (exp. 2024_222), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 4 de noviembre de 2016, D. X presenta en el Registro General de la CARM solicitud de revisión de oficio de las liquidaciones ILT-130220-2014-005471 (expediente de gestión tributaria I01-130220-2010-102046) y ILT-130220- 2014-005107 (expediente de gestión tributaria I01-130220-2010-102060), generadas por el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, alegando *“la nulidad del procedimiento sancionador y por ende de las resoluciones por falta de notificación al suscribiente, causándole la más absoluta indefensión”*. (No consta que se haya incoado procedimiento sancionador; por lo que debe considerarse que el reclamante se refiere al procedimiento administrativo de apremio).

SEGUNDO.- Los antecedentes de la referida solicitud de revisión de oficio, que constan en el expediente remitido a este Consejo, son los siguientes:

1.-Con fecha 20 de octubre de 2010, se presentan dos Declaraciones-

Liquidaciones por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por una compraventa y por un préstamo con constitución de hipoteca, según sendas escrituras públicas de 23 de septiembre de 2010.

2.-Con fecha 30 de junio de 2014, se dicta acuerdo de inicio de procedimiento de gestión tributaria y de liquidación provisional complementaria sin comprobación de valores, ILT-130220-2014-005471, por importe de 1.700 euros (sin intereses de demora), por la compraventa de la mitad indivisa de una vivienda recogida en escritura pública de 23 de septiembre de 2010. La liquidación se notifica mediante anuncio publicado en el BORM de 5 de septiembre de 2014.

Con fecha 23 de junio de 2014 se dicta acuerdo de inicio de procedimiento de gestión tributaria y de liquidación provisional complementaria sin comprobación de valores, ILT-130220-2014-005107, por importe de 344,64 euros (sin intereses de demora), por la constitución de hipoteca sobre la referida vivienda recogida en escritura pública de 23 de septiembre de 2010. La liquidación se notifica mediante anuncio publicado en el BORM, de 5 de agosto de 2014.

3.-Con fecha 11 de diciembre de 2014, se dicta acuerdo de liquidación provisional complementaria sin comprobación de valores, ILT-130220-2014-005471, por importe de 2.050,25 euros (incluidos intereses de demora), por la referida compraventa, que se notifica mediante anuncio publicado en el BORM de fecha 5 de marzo de 2015.

Con la misma fecha 11 de diciembre de 2014, se dicta acuerdo de liquidación provisional complementaria sin comprobación de valores, ILT 130220-2014-005107, por importe de 415,65 euros (incluidos intereses de demora), por la referida constitución de hipoteca, que se notifica mediante anuncio publicado en el BORM, de fecha 5 de marzo de 2015.

4.-Con fecha 24 de julio de 2015, transcurridos los plazos de ingreso en vía voluntaria, se dictan las correspondientes providencias de apremio 881101027441 y 881101027450, que se notifican mediante anuncio publicado en el BORM de fecha 11 de octubre de 2015.

5.-Con fecha 27 de abril de 2016, transcurrido el plazo de ingreso en vía ejecutiva, se dictan diligencia de embargo de bienes inmuebles y diligencia de embargo de vehículos, que se notifican mediante anuncio publicado en el BOE del día 29 de abril de 2016

TERCERO.- Con fecha 3 de mayo de 2017, a la vista de la solicitud de nulidad de 4 de noviembre de 2016, se formula requerimiento a D. X, manifestándole que:

“Para poder tramitar el recurso de reposición interpuesto por Ud., ... es necesario que, en el plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación del presente requerimiento, subsane las deficiencias en las que incurre con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003..., indicando:

-Acto administrativo o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, fecha en que se dictó, número de expediente o clave alfanumérica que identifique el acto administrativo objeto de impugnación y demás actos relativos a éste que se consideren conveniente

Asimismo, le indicamos que la falta de atención a este requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentado su escrito, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 2.2 del Reglamento

mencionado”.

Dicho requerimiento se notifica al interesado con fecha 25 de mayo de 2017 y, dado que no hubo contestación al mismo, la solicitud de nulidad -calificada como recurso de reposición- fue archivada sin más trámites.

CUARTO.- Con fechas 25 de junio de 2018, 2 de agosto de 2019, 19 de octubre de 2019 y 22 de diciembre de 2019, se dictan diligencias de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, notificadas mediante anuncios publicados en el BOE los días 1 de agosto de 2018, 18 de septiembre de 2019, 16 de diciembre de 2019 y 19 de febrero de 2020, respectivamente.

Y con fechas 30 de enero de 2018, 4 de mayo de 2018 y 5 de marzo de 2019 se dictan diligencias de embargo de sueldos, salarios y pensiones, notificadas mediante anuncios publicados en el BOE los días 11 de mayo de 2018, 18 de julio de 2018 y 31 de mayo de 2019, respectivamente.

QUINTO.- Con fecha 30 de enero de 2019, el Servicio de Gestión Tributaria remite al Servicio Jurídico Tributario Informe de 8 de marzo de 2018 relativo al escrito de solicitud de nulidad. Y con fecha 9 de marzo de 2020, el Servicio Jurídico Tributario solicita el expediente a efectos de la tramitación de procedimiento de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, elevando al Director de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (ATRM) propuesta de inicio de procedimiento especial de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho.

SEXTO.- Con fecha 30 de noviembre de 2021, el Director de la ATRM dicta Acuerdo de Inicio de procedimiento especial de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho (expte. N-13.2019), en relación con las liquidaciones ILT-130220-2014-005471 (expte. de gestión tributaria I01-1302202010-102046) y ILT 130220 2014 005107 (expte. de gestión tributaria I02-130220-209-000430), así como en relación con el expediente ejecutivo derivado de las mismas. Dicho acuerdo se notifica al interesado mediante correo certificado el día 28 de diciembre de 2021.

SÉPTIMO.- Con fecha 23 de febrero de 2022, en el expediente de revisión por nulidad N-13/2019, el Servicio Jurídico Tributario de la ATRM acuerda la apertura del trámite de audiencia, a efectos de que el interesado pueda *“presentar alegaciones y aportar cuantos documentos y justificaciones considere oportunos”*. Dicho acuerdo se notifica mediante edicto publicado en el BOE de 14 de septiembre de 2022, sin que conste que se haya realizado actuación alguna en dicho trámite.

OCTAVO.- Con fecha 30 de noviembre de 2022, la ATRM formula propuesta de resolución por la que considera que *“por el órgano competente, el Consejero de Economía, Hacienda y Administración Digital, debe procederse a dictar resolución de estimación del recurso de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de las liquidaciones ILT 130220 2014 005471... e ILT 130220 2014 005107..., y de las Providencias de Apremio 881101027441 y 881101027450, así como de los posteriores actos del Procedimiento de Gestión y Ejecutivo”*, considerando que *“se ha producido una infracción jurídica en la notificación que lleva consigo una vulneración de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y, en concreto, del derecho a la defensa o la prohibición de indefensión, por lo que concurre la causa de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria”*.

NOVENO.- Con fecha 29 de febrero de 2024, el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía, Hacienda y Empresa *“informa desfavorablemente la propuesta formulada por el Servicio Jurídico Tributario de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia de estimación de la solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho... por considerar que dicha solicitud de revisión de oficio debe ser desestimada”*; considerando que la notificación de las liquidaciones impugnadas y de las correspondientes providencias de apremio se hicieron *“de conformidad con lo establecido en el artículo 112 de la Ley General Tributaria, no apreciándose por tanto indefensión”*, y que en la práctica de dichas notificaciones *“no cabe hablar de falta de diligencia de la Administración actuante”*.

DÉCIMO.- Con fecha 17 de mayo de 2024, la Dirección de los Servicios Jurídicos emite Informe en el que concluye que *“procede que se estime la revisión de oficio promovida por el interesado, informándose favorablemente la propuesta de resolución de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia”*; considerando que *“procede estimar la nulidad al considerar que la falta de notificación había dado lugar a la indefensión del interesado, tal y como se expone en la Propuesta de Resolución de la Agencia Tributaria”*.

UNDÉCIMO.- Con fecha 10 de junio de 2024, se recaba el Dictamen de este Consejo Jurídico, acompañando el expediente administrativo y los preceptivos índice de documentos y extracto de secretaría.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

El presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12.6 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en relación con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al versar sobre la revisión de oficio de 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, el actor, en su calidad de sujeto pasivo del tributo, está debidamente legitimado para instar el procedimiento de revisión en cuanto destinatario directo de los actos administrativos cuya nulidad pretende (liquidaciones provisionales complementarias, providencias de apremio y diligencias de embargo).

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.

El artículo 33.2 de la citada Ley 7/2004 prevé que la revisión de oficio en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en la LGT y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma. Según el artículo 217.5 de la LGT *“en el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda”*. Y por equivalencia con el Ministro de Hacienda, es al Consejero competente en materia de Hacienda a quien corresponde tal atribución tratándose de tributos cedidos en el ámbito de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en virtud del régimen de equivalencias de los órganos de la Administración Tributaria establecido en la disposición adicional primera del Decreto 32/2006, de 21 de abril, por el que se establece la estructura orgánica de la entonces Consejería de Economía y Hacienda.

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

II.-Por lo que se refiere al requisito temporal para promover la revisión de oficio, debe recordarse que no existe un plazo predeterminado en la Ley para la incoación del procedimiento. El artículo 106.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), determina que la nulidad del acto administrativo puede declararse *“en cualquier momento”*.

La acción de nulidad es imprescriptible, ya que su ejercicio no está sujeto a plazo alguno, si bien conviene tener presente que, en orden a la revisión, siempre operan con carácter general los límites previstos en el artículo 110 LPAC, que resultan aplicables en materia de revisión de actos administrativos de carácter tributario.

III.-Puede afirmarse que se han cumplido los trámites fundamentales que integran este tipo de procedimientos; constando la audiencia al interesado, la propuesta de resolución formulada por la ATRM 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, el cual, 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 LPAC.

TERCERA.- Las causas de nulidad invocadas.

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

En particular, la revisión de oficio de actos tributarios regulada en el artículo 217 de la LGT procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia, en el acto cuya revisión se insta, de vicios especialmente graves que fundamenten dicha declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Por ello, no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en un procedimiento de revisión de oficio, sino sólo los específicamente establecidos en dicho artículo:

“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.*
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio*
- c) Que tengan un contenido imposible.*
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
- 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.*
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.*
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal”.*

Como señala la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo núm. 251/2018, de 19 de febrero, recaída en el recurso de casación núm. 122/2016, *“el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico”, considerando que el procedimiento de revisión de actos nulos “sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical”, por lo que debe producirse “una interpretación estricta de las causas que determinan la revisión de oficio”.*

En el mismo sentido el Dictamen del Consejo de Estado núm. 228/2015 señala que *“La revisión de oficio <<constituye un cauce de utilización ciertamente excepcional y de carácter limitado, ya que comporta que, sin mediar una decisión jurisdiccional, la Administración pueda volver sobre sus propios actos, dejándolos sin efecto. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella es solo posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos>> (dictamen del Consejo de Estado nº 738/2005, de 30 de junio). En particular, la revisión de oficio de actos tributarios regulada actualmente en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*

procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia en el acto que se revisa de vicios especialmente graves que fundamentan la declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Quiere ello decir que no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en sede de revisión de oficio, sino solo los específicamente recogidos en la ley. La revisión de oficio, según el desarrollo jurisprudencial y luego legal de esta institución, puede ser instada por los administrados, en este caso por los contribuyentes, y debe ser tramitada por la Administración. Pero la revisión, por su propio perfil institucional, no puede ser utilizada como una vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios alegando los mismos vicios que hubieran podido ser enjuiciados en tales recursos. Pues, como se ha dicho, solo son relevantes los de especial gravedad recogidos en la ley, en este caso como se dijo, en el artículo 217 de la General Tributaria”.

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

II.-En el presente caso, el reclamante alega que *“desde finales de 2011, por motivos ajenos a su voluntad, y no intencionadamente, no residía en la vivienda sita en Santiago el Mayor, C/ --, por los motivos acreditados, domicilio este en el que se intentó por la Administración, sin éxito, por los motivos expuestos y acreditados, practicar las notificaciones de las resoluciones, con las debidas garantías para que el sancionable hubiera podido ejercer su derecho de defensa con las mínimas garantías, lo que le hubiera facultado la oportunidad de realizar alegaciones a dichas resoluciones, que nunca fueron notificadas en forma”.* El interesado acompaña a su solicitud de revisión copia de la Sentencia núm. 28/2013 del Juzgado de Primera Instancia núm. 9 de Murcia, de 15 de enero de 2013, recaída en Juicio Verbal de Medidas Extramatrimoniales núm. 1.540/2012, por la que *“se atribuye el uso de la vivienda familiar al menor y a la madre”.*

Por lo tanto, como pone de manifiesto la propuesta de resolución, puede considerarse que la solicitud de revisión se basa en el supuesto del apartado a) del artículo 217.1 de la LGT:

“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”.

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

Este Consejo Jurídico ha venido señalando (por todos, Dictamen núm. 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 Española (CE). 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 su Dictamen núm. 20/1999. Desde su Sentencia de 8 de junio de 1981, el Alto Tribunal ha sostenido que las garantías consagradas en el artículo 24 de la CE 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 ambas manifestaciones del poder punitivo del Estado, los dos deben inspirarse en los mismos principios, tanto materiales (artículo 25 de la CE) como formales (artículo 24 de la CE).

Al reconocer el Tribunal Constitucional que el derecho de defensa dimanante del artículo 24 de la CE 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 de la CE y, por tanto, no tiene rango de derecho fundamental. Así lo ha ratificado, entre otras, en las Sentencias núms. 42/89, 181/90, 97/93 y, específicamente en el ámbito tributario, en las Sentencias núms. 164/95, 198/95, 94/96 y 291/2000.

No obstante, ya en los Dictámenes núms. 56/2011 y 123/2011 este Consejo Jurídico admitió modulaciones en dicha doctrina. Así, en el último de los citados, se analizó la incidencia que en ella tiene la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 111/2006, de 5 de abril, en relación con una eventual extensión de las garantías derivadas del artículo 24.1 de la CE no sólo a los procedimientos sancionadores, sino también a los de gestión tributaria. Desde entonces, diversos pronunciamientos de este Consejo 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 núms. 46/2020, 173/2020, 9/2022 o 30/2022, por citar sólo algunos recientes.

Dicha 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 de la CE. Así, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo 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)”

Y añade dicha Sentencia de 12 de mayo de 2011 que “una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el artículo 24 de la CE la

llamada indefensión material y no la formal, impidiendo el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución...". (En el mismo sentido se pronuncian las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de septiembre y 6 de octubre de 2011).

Del mismo modo, como ya señalamos en nuestro Dictamen núm. 56/2011, el Consejo de Estado, en sus 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 núm. 1481/2008 sostiene que la omisión de la notificación sólo generaría la nulidad cuando diese lugar a una grave indefensión material.

Al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2011 indica que *"como viene señalando el Tribunal Constitucional ni toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del artículo 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]*". Y añade que *"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 (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2003), lleva anudada, como consecuencia jurídica ordinaria, la anulabilidad del acto (artículo 48.1 de la 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 núm. 2107/2010).

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de notificaciones en el ámbito tributario ha puesto de manifiesto reiteradamente que para determinar si concurre vicio en la notificación deben ponderarse dos elementos; en primer lugar, *"el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones"* y, en segundo lugar, *"las circunstancias particulares concurrentes en cada caso"*, como *"el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración"*. En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2011 señala lo siguiente:

“Admitido, de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2), debemos recordar que, como presupuesto general, lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

Pues bien, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, un análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitadamente muy casuística- pone de relieve que los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación”.

QUINTA.- Cumplimiento de las formalidades establecidas en la LGT en materia de notificaciones. Ausencia de indefensión.

I.-Ha quedado acreditado en el expediente que tanto los acuerdos de inicio de procedimiento de gestión tributaria y de liquidación provisional complementaria ILT-130220-2014-005471 y ILT-130220-2014-005107, como los acuerdos de liquidación provisional complementaria ILT-130220-2014-005471 y ILT-130220-2014-005107, y las correspondientes providencias de apremio 881101027441 y 881101027450, se intentaron notificar personalmente, mediante correo certificado con acuse de recibo, en C/ -- núm. --, 30012, Santiago el Mayor (Murcia).

Dicha dirección es la que figura como domicilio de D. X en las referidas escrituras de compraventa y de constitución de hipoteca de 23 de septiembre de 2010 (“...con domicilio a partir de hoy en la vivienda adquirida sita en Santiago El Mayor, Calle --”). Y es la dirección que el propio contribuyente señala como domicilio en las dos Declaraciones Liquidaciones que presenta con fecha 20 de octubre de 2010.

Asimismo, como pone de manifiesto el Informe del Servicio de Gestión Tributaria de la ATRM, de 8 de marzo de 2018, dicha dirección figura en la Base de Datos Consolidada de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como domicilio fiscal de D. X hasta el día 16 de mayo de 2016, según la consulta a dicha Base de Datos que obra en el expediente.

El apartado 1 del artículo 48 de la LGT dispone que “el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración”. El siguiente apartado 2.a) dispone que el domicilio fiscal será “para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual”. Y el siguiente apartado 3 dispone que “los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente”, y que “el cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación”.

Por lo tanto, si los intentos de notificación personal resultaron fallidos (por “ausente”), fue por causa atribuible únicamente al propio contribuyente, quien mantuvo como domicilio fiscal una dirección que obviamente no cumplía con la función legal de localización del obligado tributario que se atribuye a dicho domicilio.

II.-Respecto al “grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma”, debe tenerse en cuenta que el artículo 110.2 de la LGT dispone que en los procedimientos iniciados de oficio (como son en este caso los procedimientos de gestión tributaria y de apremio), *“la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin”*. Y que el siguiente artículo 112.1 dispone que *“cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación”, que “será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar”, y que “en este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios...”*.

Como ha quedado acreditado en el expediente, en el presente caso la Administración tributaria dirigió los intentos de notificación personal de todos los referidos actos de gestión y de apremio al domicilio fiscal que constaba en la Base de Datos de la AEAT, de conformidad con el referido artículo 110.2, y al resultar infructuosos los intentos de notificación personal (por “ausente”) se acudió a la notificación edictal, de conformidad con el referido artículo 112.

Por lo tanto, ha quedado acreditado que la Administración tributaria ha cumplido con todas las formalidades establecidas por la LGT en materia de notificaciones (que es el primero de los elementos que debe ponderarse según la referida STS de 22 de septiembre de 2011).

III.-Respecto al “grado de diligencia demostrada por la Administración”, debe tenerse en cuenta que el único domicilio que consta en el expediente hasta el día 27 de abril de 2016 es el referido domicilio de la Calle --, donde se intentaron todas las notificaciones personales de los referidos actos. El interesado presenta escrito de solicitud de fraccionamiento de pago de la deuda, con fecha 27 de abril de 2016, en el que indica como domicilio para notificaciones el de Calle --, 30007 Murcia; y a partir de dicha fecha todas las notificaciones del expediente ejecutivo se intentan realizar en ese domicilio. Es significativo que todos los intentos de notificación personal de las actuaciones de embargo en esta nueva dirección también resultaron infructuosos por “ausente”.

Como ha puesto de manifiesto reiteradamente este Consejo Jurídico, aunque la Administración tributaria no está obligada por Ley a realizar una actividad indagatoria para descubrir posibles direcciones donde reiterar los intentos de notificación personal, sí debe, antes de acudir a la notificación edictal, intentar la notificación personal en aquellos domicilios que se consignen por parte del interesado al efectuar la declaración-liquidación del tributo o que resulten de los documentos contenidos en el expediente (por todos, Dictámenes núms. 199/2022 y 209/2023). Pero en este caso, como ya se ha dicho, hasta el día 27 de abril de 2016, el único domicilio que consta en el expediente es el señalado por el reclamante en las referidas escrituras de 23 de septiembre de 2010 y en las referidas Declaraciones Liquidaciones de 20 de octubre de 2010.

Además, en todos los intentos de notificación personal, en el aviso de recibo del servicio de correos, figura “ausente en horas de reparto” (no figura “dirección incorrecta” o “desconocido”); por lo que la Administración

tributaria no tenía ningún indicio de que el domicilio señalado por el propio contribuyente no fuera el domicilio adecuado para la práctica de las notificaciones.

Respecto al “grado de diligencia demostrada por el interesado”, debe tenerse en cuenta que D. X debió comunicar a la Administración tributaria el cambio de domicilio que alega, de conformidad con lo dispuesto en el referido artículo 48.3 de la LGT y en el artículo 17.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1.065/2007 de 27 de julio. Asimismo, debe tenerse en cuenta la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de octubre de 2001, que señala que “*el cambio de domicilio declarado a otros efectos administrativos (sea el padrón de habitantes u otro registro administrativo) no sustituye la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio fiscal*”.

Por lo tanto, a la vista del expediente, debe considerarse que en la práctica de las notificaciones la Administración tributaria, a diferencia del obligado tributario, sí ha actuado con la debida diligencia (que es el segundo de los elementos que debe ponderarse según la STS de 22 de septiembre de 2011).

IV.-En el sentido expuesto, el Dictamen del Consejo de Estado núm. 971/2017 considera que, dado que las notificaciones se practicaron de conformidad con lo dispuesto en los artículos 110 y 112 de la Ley General Tributaria, no se ha producido una situación de indefensión material imputable a la Administración, no se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva y, por lo tanto, no concurre el supuesto de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria. El Dictamen se pronuncia en los siguientes términos:

“En particular, y por lo que se refiere a la específica consideración de la indefensión, ligada a una posible infracción del artículo 24 de la Constitución en el ámbito de los procedimientos administrativos, hay que tener presente que la violación del derecho a la tutela judicial efectiva recogido en tal precepto se ha de invocar normalmente frente a los jueces y tribunales, siendo trasladable a la actuación administrativa únicamente en los casos más graves (Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1993). Además, ha de tratarse de una situación de indefensión real y efectiva, en el sentido que el Tribunal Supremo da a esa expresión (entre otras, Sentencia de 30 de mayo de 2003, y, en el mismo sentido, dictámenes números 850/2005, de 16 de junio, 1.689/2005, de 1 de diciembre y 33/2006, de 26 de enero), habiendo señalado también que los requisitos en materia de notificaciones forman parte del propio derecho a la tutela judicial efectiva, pues de su observancia deriva la inexistencia de indefensión (Sentencia de 19 de diciembre de 2002).

A) En el presente caso, es claro que no se ha producido una situación de indefensión material imputable a la Administración, pues las notificaciones se practicaron correctamente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 110 y siguientes de la Ley General Tributaria:

- Tanto la comunicación del importe pendiente por responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública como la diligencia de embargo de bienes inmuebles fueron notificadas mediante correo certificado con acuse de recibo en la dirección que figuraba en la base de datos de la AEAT como domicilio fiscal del deudor. Sin embargo, el acuerdo de valoración no pudo notificarse de igual manera, por resultar fallidos todos los intentos realizados en la misma dirección (con resultado ‘desconocido’), al igual que sucedió en el caso de los intentos de notificación relativos a los distintos acuerdos adoptados en relación con la enajenación mediante subasta de la finca embargada, que, en su mayoría, tuvieron como resultado ‘ausente’. Por tanto, las actuaciones realizadas se ajustaron a las previsiones del artículo 112 de la Ley General Tributaria, ya que las notificaciones se intentaron al menos en dos ocasiones y en todos los casos (excepto en los dos primeros a ctos notificados), el resultado fue de ausente o desconocido, procediéndose solo posteriormente a la notificación edictal.

- Con arreglo a los artículos 110.2 y 112.1 de la Ley General Tributaria ha de considerarse necesariamente válida la notificación efectuada en el domicilio fiscal, al tratarse de un procedimiento iniciado de oficio. Así, el precepto

últimamente citado prevé la notificación edictal ´cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo`.

Conviene recordar, en este punto, que 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).

Por tanto, si los intentos de notificación personal resultaron fallidos no fue por causa imputable a la Administración, sino al propio interesado; y, como sostiene el Tribunal Constitucional (Sentencia 48/1984, de 25 de abril, entre otras), no puede entenderse que existe indefensión si la situación en la que el ciudadano se ha colocado le es imputable por falta de la necesaria diligencia”.

V.- En definitiva, debe considerarse que en el supuesto objeto del presente dictamen los actos impugnados se han notificado de conformidad con lo dispuesto en los artículos 110 y 112 de la LGT, que no se ha producido una situación de indefensión material imputable a la Administración, que no se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva y que, por lo tanto, no concurre el supuesto de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la LGT.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Se dictamina desfavorablemente la propuesta de resolución consultada, por cuanto procede desestimar la solicitud de revisión de oficio formulada por D. X, por no concurrir la causa de nulidad contemplada en el artículo 217.1.a) de la LGT, de conformidad con lo expuesto en la Consideración Quinta de este Dictamen.

No obstante, V.E. resolverá.