



Consejo Jurídico  
de la Región de Murcia

Dictamen nº 293/2025



El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 12 de noviembre de 2025, con la asistencia de los señores que al margen se expresa, ha examinado el expediente remitido en petición de consulta por el Ilmo. Sr. Secretario General de la Consejería de Economía, Hacienda, Fondos Europeos y Transformación Digital (por delegación del Excmo. Sr. Consejero), mediante oficio registrado el día 21 de enero de 2025 (COMINTER 9098), sobre revisión de oficio instada por D.<sup>a</sup> X, en representación de la mercantil “--”, contra liquidación tributaria (exp. 2025\_026), 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.<sup>a</sup> X, adquiere mediante compraventa el 90 % de una vivienda, sita en el término municipal de La Unión. El restante 10% del inmueble se adquiere en el mismo acto por D.<sup>a</sup> Y.

El precio de venta de la finca, 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 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 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".

**DÉCIMO.-** 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.

**UNDÉCIMO.-** 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.

Tras la oportuna tramitación, se dictó propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud y se solicitó el preceptivo Dictamen de este Consejo Jurídico, que se evacuó el 21 de enero de 2025, con el número 12/2025, en sentido favorable a la desestimación propuesta.

**DUODÉCIMO.-** El 11 de julio de 2023, D.<sup>a</sup> X, en nombre y representación de la mercantil, solicita la declaración de nulidad de pleno derecho de la resolución, de fecha 19 de noviembre de 2019, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores, de fecha 6 de julio de 2018 (Antecedente octavo de este Dictamen).

Alega la interesada que el acuerdo desestimatorio del recurso no fue notificado en debida forma toda vez que la notificación se intentó únicamente por medios electrónicos, dándose por notificado el acto automáticamente por rechazo al superarse el plazo de 10 días naturales establecido para la comparecencia sin que se accediera a la notificación en la DEH, pero, en contra de los principios de buena fe y de buena administración, no se intentó la notificación por cualquier otro medio adecuado a tal fin y que hubiera asegurado su efectivo conocimiento por el destinatario, *"como por ejemplo intentar notificar en papel en el domicilio social o fiscal de la mercantil o en el de su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad o en cualquier otro adecuado a tal fin"*. Fundamenta la interesada estas alegaciones en los artículos 109 y 110, apartado 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en los artículos 14.2 y 41 de la LPAC, cuya falta de observancia por la Administración en la notificación del acuerdo impugnado determina que desconociera la existencia del acto

administrativo y no pudiera atacarlo por los medios ordinarios, generándole indefensión. De ahí que considere que dicho acto está inciso en la causa de nulidad prevista por el artículo 217.1, letra a) LGT, al entender que se vulneró su derecho la tutela judicial efectiva.

En relación con la falta de acceso a la notificación electrónica practicada a la empresa, 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.

Además, alega la actora que, en la medida en que no consta acreditado en el expediente que así se hiciera, cabe cuestionarse si por la Administración se envió aviso al contribuyente sobre la puesta a disposición de una nueva notificación en su DEH, como dispone el artículo 41.6 LPAC.

**DECIMOTERCERO.-** Con fecha 13 de noviembre de 2023, se acuerda la apertura del trámite de audiencia y, el 28 de noviembre, la mercantil presenta escrito de alegaciones que, en síntesis, vienen a reiterar las del escrito de solicitud de nulidad iniciador del procedimiento.

**DECIMOCUARTO.-** El 22 de febrero de 2024, el Servicio Jurídico Tributario formula propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud. Considera que la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de reposición se ajustó a lo previsto en el ordenamiento (110 LGT), enviándola a la DEH de la empresa. Explica que la mercantil es una sociedad de responsabilidad limitada que, en atención a su naturaleza y condición, viene obligada a recibir sus notificaciones por medios electrónicos, ex artículo 41.3 LPAC, en relación con el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Considera la propuesta de resolución que la falta de acceso a la notificación puesta a su disposición en la DEH únicamente es imputable a la mercantil interesada

En cualquier caso, afirma la propuesta de resolución que no llegó a vulnerarse 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.

**DECIMOQUINTO.-** Con fecha 21 de noviembre 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.

**DECIMOSEXTO.-** Recabado el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se evaca el 14 de enero 2025, con el número 97/2024, que hace suyas las consideraciones jurídicas de la propuesta de resolución y reproduce 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 21 de enero de 2025.

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 LGT, al versar sobre la revisión de oficio de un acto administrativo 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 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), 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 del acto administrativo cuya nulidad pretende (resolución de un 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 el acto impugnado, 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.- La causa de nulidad invocada.**

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

En particular, la revisión de oficio de actos tributarios regulada en el artículo 217 LGT procede cuando se puede alegar y probar la concurrencia, en el acto cuya revisión se insta, de vicios especialmente graves que fundamenten dicha declaración de nulidad por parte de la propia Administración tributaria. Por ello, no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en un procedimiento de revisión de oficio, sino sólo los específicamente establecidos en la ley, que en el supuesto sometido a consulta son los que se concretan en el artículo 217.1, letra a) LGT, de acuerdo con el cual:

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

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

II. La mercantil reclamante solicita la declaración de nulidad de la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente a la resolución de 6 de julio de 2018, por la que se dicta acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores con liquidación provisional ILT 130220 2018 003500, cuya notificación se dirigió a la DEH de la mercantil interesada, sin que se llegara a acceder a su contenido, por lo que, transcurrido el plazo establecido al efecto, se produjo el rechazo automático de la notificación. Ello determinó que la empresa 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, al no haber intentado la Administración proceder a la notificación por otros medios alternativos como la notificación en papel en el domicilio fiscal de la empresa.

III. Quedan al margen de este procedimiento revisorio y de este Dictamen, las pretensiones anulatorias dirigidas

por la misma empresa frente a la diligencia de embargo y a la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente a aquélla (Antecedentes noveno a undécimo del presente Dictamen), que constituyeron el objeto del Dictamen 12/2025 de este Consejo Jurídico.

#### **CUARTA.- De la pretendida nulidad de la resolución desestimatoria del recurso de reposición.**

Como se ha dicho, solicita la mercantil actora la declaración de nulidad de pleno derecho de la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente al acuerdo que ponía fin al procedimiento de comprobación de valor con liquidación complementaria. La desestimación del recurso fue notificada en la DEH de la mercantil interesada, sin que llegara a accederse a ella, lo que determinó que se produjera el rechazo automático de la notificación una vez transcurrido el plazo legal de 10 días desde la puesta a disposición. Ello determinó que la empresa desconociera la existencia de esa resolución, que devino firme al no ser recurrida en plazo. Para la interesada, esta forma de notificar, sin intentar una nueva comunicación por otros medios, como la notificación en papel en el domicilio social de la empresa, habría vulnerado su derecho de defensa y a la contradicción, incurriendo así la indicada resolución desestimatoria del recurso en la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, letra a) LGT.

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

- El 6 de julio de 2018 se dicta acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores con liquidación provisional ILT 130220 2018 003500, 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".
- 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.
- El 19 de noviembre de 2019 se dicta acuerdo por el que se desestima el recurso de reposición.
- 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.

#### **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, tendiente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución...».* En el mismo sentido, las SSTS, Sala 3<sup>a</sup>, 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 1481/2008 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 concurreanáloga 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 obligación de intentar medios alternativos de notificación una vez demostrada la ineeficacia 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, en particular, mediante su envío en papel al domicilio fiscal de la empresa. 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 sujeto pasivo, que viene obligado a relacionarse por medios electrónicos con la Administración tributaria, ex artículos 14.2 y 41.3 LPAC, y 4.1 del ya citado Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por lo que la utilización del medio electrónico en la notificación de la resolución impugnada fue correcta, conllevando la carga del obligado tributario de consultar de forma periódica la eventual existencia de notificaciones puestas a su disposición en la correspondiente DEH.

Además, la resolución impugnada se inserta en un procedimiento iniciado a instancia de la propia mercantil, un

recurso, 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 (artículo 43.2 LPAC), esto es el rechazo de la notificación, ello determina que aquélla se tiene por realizada a todos los efectos, por lo que no viene obligada la Administración a efectuar ulteriores intentos de notificación.

Como recordar ahora lo que ya señalamos en el Dictamen 12/2025, evacuado en el seno de otro procedimiento de revisión de oficio instado por la propia actora frente a la desestimación de un recurso de reposición:

*"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)>..."*

### 3. Sobre la falta de aviso de puesta a disposición de la notificación.

Adviértase que, a diferencia de lo manifestado por la propia interesada en el procedimiento que fue objeto del Dictamen 12/2025, no afirma que se omitiera la realización de dicho aviso, sino que meramente se cuestiona si se efectuó o no.

En cualquier caso, y aunque no llegara a realizarse dicho aviso, ello no sería 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 considera (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, 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 DEH, 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 expuesto es que no se aprecia en la resolución impugnada la concurrencia de la causa de nulidad invocada por la interesada, por lo que procede desestimar su solicitud de revisión dirigida a la declaración de dicha nulidad.

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 resolución de 19 de noviembre de 2019, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación de valores con liquidación provisional ILT 130220 2018 003500.

No obstante, V.E. resolverá.