



**Consejo Jurídico
de la Región de Murcia**

Dictamen nº **206/2025**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 28 de junio 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 3 de marzo de 2025 (COMINTER 34360), sobre revisión de oficio instada por D.^a X, en representación de D. Y, contra liquidación tributaria (exp. 2025_088), aprobando el siguiente Dictamen.

ANTECEDENTES

PRIMERO.- Con fecha 3 de septiembre de 2015 se presenta Declaración-Liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPYAJD) por una escritura de compraventa y subrogación de hipoteca, novación de préstamo y cesión de derechos, otorgada el día 31 de julio de 2015.

El objeto del negocio es un apartamento integrado en el Residencial “Las Lomas” de La Manga Club, que el Sr. Y compra, con subrogación en el crédito hipotecario constituido sobre la finca, se modifican las condiciones de este último y se cede de forma simultánea el apartamento a la empresa “--”, mediante arrendamiento, para su explotación turística en régimen de establecimiento único, pues la finca adquirida es únicamente susceptible de ser explotada en régimen de unidad empresarial de explotación para uso hotelero.

En la escritura se hace constar la nacionalidad británica del comprador, su condición de no residente en España y su dirección postal en el Reino Unido. El comprador actúa en los negocios formalizados en la escritura por medio de un representante, D. Z, abogado, con domicilio profesional en “Avenida --, 30007, Murcia”. Esta dirección es la que se consigna en la declaración-liquidación como domicilio del declarante.

Del mismo modo, en la escritura consta que tanto el comprador como el vendedor están sujetos al Impuesto sobre

el Valor Añadido y que el comprador no renuncia a la exención del referido tributo correspondiente a la transmisión inmobiliaria, por lo que ésta queda sujeta al tipo reducido del 3% por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en virtud de lo establecido en el artículo 5 del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

También en la escritura se autoriza por el comprador a la empresa "--", cuya dirección se consigna en el indicado documento notarial, para efectuar las declaraciones y gestiones que como sujeto obligado tributario le correspondan en relación con los actos contenidos en la escritura, así como para recibir notificaciones en su nombre.

SEGUNDO.- Con fecha 16 de julio de 2019, se expidió requerimiento con comunicación de inicio de procedimiento de comprobación limitada tendente a la regularización tributaria, circunscrito a constatar el cumplimiento de los requisitos legales para la aplicación del tipo reducido autonómico del ITPYAJD, al objeto de que por el contribuyente se aportara la documentación relativa a la afectación de la finca objeto de transmisión a actividades económicas y la justificación del cumplimiento de los requisitos para gozar del derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas de IVA.

Este requerimiento se intentó notificar al Letrado que actuó como representante del Sr. Y en el negocio que constituye el hecho imponible del impuesto, el Sr. Z, en "Avenida --, 30007, Murcia". Tras dos intentos infructuosos de notificación personal los días 29 y 31 de julio de 2019, con resultado "ausente" y no retirado en oficina, se procedió a publicar anuncio para notificación por comparecencia en el Boletín Oficial del Estado (BOE) de 18 de septiembre de 2019.

TERCERO.- El 5 de noviembre de 2019 se dicta Propuesta de Liquidación Provisional, nº ILT 130220 2019 002895, en expediente de gestión tributaria I01 130220 2015 072393, por importe de 8.726,75 euros.

Se indica en el documento que el interesado no atendió el requerimiento de aportación de la documentación justificativa de cumplir las condiciones para la aplicación del tipo reducido de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales del ITPYAJD, y que, con la información existente en la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, se ha procedido a la comprobación del concepto tributario arriba indicado, habiéndose detectado que el contribuyente no cumple los requisitos exigidos por la normativa para la aplicación del tipo de gravamen reducido.

Este acto se intenta notificar al Sr. Z en la dirección "Calle --, 30007 Murcia". Tras dos intentos infructuosos de notificación personal los días 14 y 18 de noviembre de 2019, con resultado "ausente" y no retirado en oficina, se procedió a publicar anuncio para notificación por comparecencia en el BOE de 23 de diciembre de 2019.

CUARTO.- Con fecha 13 de febrero de 2020, se dicta Acuerdo de Terminación de Procedimiento con Liquidación Provisional, nº ILT 130220 2019 002895, por importe de 10.196,40 euros.

Intentada la notificación al Sr. Z, el 19 de febrero de 2020, en la dirección "Calle --, 30007 Murcia", con el resultado de "desconocido", se procedió a publicar anuncio para notificación por comparecencia en el BOE de 4

de marzo de 2020.

QUINTO.- Con fecha 17 de febrero de 2020, se dicta Acuerdo de Inicio y Propuesta de Imposición de Sanción ISN 130220 2020 000204, al considerar que el contribuyente habría incurrido en la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al dejar de ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

El acuerdo fue notificado el 28 de febrero de 2020 al Sr. Z, en la dirección "Calle --, 30007 Murcia".

SEXTO.- Con fecha 21 de abril de 2020, se dicta Acuerdo de Imposición de Sanción Tributaria ISN 130220 2020 000204, por importe de 2.290,78 euros.

El acuerdo fue notificado al Sr. Z el 30 de junio de 2020, en la dirección "Calle --, 30007 Murcia".

La sanción impuesta contenía una reducción del 25% por pago sin recurso y siempre que la multa se pagara en un determinado plazo. Transcurrido dicho plazo sin haberse producido el pago, no procedía la indicada reducción, por lo que el 9 de julio de 2021 se dicta acuerdo de exigencia de reducción practicada en sanción tributaria por importe de 763,59 euros, que se notifica al Sr. Z el 21 de julio de 2021, en la misma dirección donde se había notificado la sanción.

SÉPTIMO.- Con fecha 22 de agosto de 2020, se dicta Providencia de Apremio 8811014594900, por el impago de la deuda tributaria determinada en el procedimiento de comprobación limitada.

Intentada la notificación al Sr Y, el 30 de septiembre de 2020, en la dirección "Avenida --, 30007, Murcia", con resultado "desconocido", se procede a publicar anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE de 19 de octubre de 2020.

Con fecha 7 de octubre de 2020, se dicta Providencia de Apremio 8811101473244, por el impago de la sanción tributaria. Intentada la notificación al Sr Y, el 26 de octubre de 2020, en la dirección "Avenida --, 30007, Murcia", con resultado "dirección incorrecta", se procede a publicar anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE de 21 de diciembre de 2020.

Con fecha 21 de noviembre de 2021, se dicta Providencia de Apremio 8811101589383, por el impago del importe de la reducción aplicada en la sanción tributaria. Intentada la notificación al Sr Y, el 2 de diciembre de 2021, en la dirección "Avenida --, 30007, Murcia", con resultado "dirección incorrecta", se procede a publicar anuncio para la notificación por comparecencia en el BOE de 7 de enero de 2022.

OCTAVO.- Entre el 4 de febrero de 2022 y el 25 de agosto de 2023, se expiden cinco diligencias de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, que se intentan notificar al contribuyente en la dirección "Avenida --, 30007, Murcia", con el resultado de "desconocido" o "dirección incorrecta", por lo que se procedió a publicar sendos anuncios para la notificación por comparecencia en el BOE de las cuatro primeras diligencias de embargo. No consta que se procediera a la notificación edictal de la expedida el 25 de agosto de 2023.

NOVENO.- Con fecha 12 de septiembre de 2023, una Letrada, que dice actuar en representación de D. Y, presenta escrito por el que, al amparo del artículo 217 LGT solicita la declaración de nulidad de pleno derecho de todas y cada una de las actuaciones recaídas en expediente administrativo por liquidación complementaria de transmisiones patrimoniales Expediente origen nº I01 130220 2015 072393; Referencia procedimiento nº: ILT 130220 2019 002895; Expediente sancionador: ISN 130220 2020 000204; Expediente sancionador: ISN 130220 2021 001468, y ello con fundamento en *"la falta de notificación en la forma legalmente prevista"*

Aporta junto con la solicitud la siguiente documentación:

- Documento de autorización a la Letrada para que actúe en representación del interesado.
- Orden por la que se estima la solicitud de nulidad de actos tributarios formulada por otro interesado, en un supuesto que presenta similitudes con el actual.
- Escritura notarial por la que se formalizó la adquisición del apartamento que constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
- Pasaporte británico de D. Y.

DÉCIMO.- Con fecha 8 de noviembre de 2023, se requiere a la Letrada actuante para que subsane el defecto de acreditación de la representación que dice ostentar, lo que cumplimenta el 27 de noviembre de 2023.

UNDÉCIMO.- Conferido el preceptivo trámite de audiencia al interesado, presenta escrito el 2 de enero de 2024 por el que solicita que se tenga por realizado el trámite y se acompañan de nuevo documentos que ya obraban en el expediente con anterioridad.

DUODÉCIMO.- El 22 de febrero de 2024, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia propone estimar la solicitud y proceder a declarar la nulidad de pleno derecho del Expediente de gestión: I01 130220 2015 072393, Liquidación: ILT 130220 2019 002895, así como de Expediente sancionador: ISN 130220 2020 000204 e ISN 130220 2021 001468, al entender concurrente la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, letra a) LGT, en la medida en que se generó indefensión al contribuyente al acudir a la notificación edictal, sin agotar antes las posibilidades de notificación personal, conforme a una consolidada doctrina jurisprudencial y consultiva que expone.

DECIMOTERCERO.- Con fecha 15 de enero de 2025, la propuesta de resolución fue informada en sentido favorable por la Unidad de Coordinación de Servicios de la Secretaría General de la Consejería consultante.

DECIMOCUARTO.- Recabado el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se evacua el 25 de febrero de 2025, con el número 8/2025, en sentido favorable a la propuesta estimatoria de la solicitud de declaración de nulidad.

En tal estado de tramitación y una vez incorporado el preceptivo extracto de secretaría y un índice de documentos, se remite el expediente al Consejo Jurídico en solicitud de dictamen, mediante comunicación interior del pasado 3 de marzo 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 de la 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 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 (liquidación provisional complementaria, actos sancionadores y actos del procedimiento de apremio).

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, toda vez que consta la audiencia al interesado, 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 había sido rebasado ampliamente el plazo máximo para resolver y notificar la resolución, que, tratándose de una revisión iniciada a instancia de parte, será de un año desde la presentación de la solicitud por el interesado, según dispone el artículo 217.6 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 (LPACAP).

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 cabría identificar con las 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 e la voluntad en los órganos colegiados”.

II. El contribuyente solicita la declaración de nulidad de los actos integrantes del procedimiento de comprobación limitada, incluida la liquidación tributaria, de los actos sancionadores y de los actos integrantes del procedimiento ejecutivo posterior, debido a que no se le notificaron debidamente, en la medida en que no se cumplieron los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico para la práctica de las notificaciones administrativas. Aunque no lo alega de forma expresa, sino por mera remisión a lo ocurrido con otro supuesto ya resuelto por la Administración tributaria, como consecuencia de las irregularidades cometidas durante la notificación de los actos tributarios, quedó sumido en una situación de indefensión, al desconocer las actuaciones que se seguían frente a él, privándole de la posibilidad de combatirlas.

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

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

Examinadas las actuaciones llevadas a cabo en el expediente de gestión, resulta que, en la escritura de compraventa, subrogación de hipoteca, novación de préstamo y cesión de derechos se hace constar que el contribuyente es de nacionalidad británica y su domicilio en el Reino Unido, así como que el domicilio de quien actúa en su representación en dicho acto es Avenida --, 30007 Murcia, domicilio que, asimismo, se hace constar en la declaración-liquidación del impuesto como el del sujeto pasivo. Además, en dicha escritura se autoriza a una gestoría a realizar diversas actuaciones tributarias en nombre del contribuyente, entre ellas, para recibir notificaciones y comunicaciones. Se indica como dirección de esta gestoría la de “-- en Murcia.

La dirección del inmueble objeto de los negocios jurídicos formalizados en la escritura, según se consigna en la declaración tributaria es Calle --, de Cartagena.

a) El procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva.

Consta que el acto de iniciación del procedimiento de comprobación limitada se intentó notificar al abogado que había actuado en la compraventa del inmueble en representación del contribuyente comprador, en la dirección que de dicho representante constaba en la escritura y en la declaración-liquidación del tributo (Avenida --, 30007 Murcia), y que, ante lo infructuoso de los dos intentos de notificación, se procedió a la notificación edictal.

Los restantes actos integrantes de este procedimiento de comprobación, incluido el acuerdo de terminación, se intentaron notificar al indicado abogado en una dirección (C/ --, 30007 Murcia), cuya vinculación con el destinatario

de los envíos se desconoce. En cualquier caso, ante lo infructuoso de los intentos de notificación en dicha dirección se procedió a la notificación edictal.

Del mismo modo, todas las providencias de apremio y las diligencias de embargo se intentaron notificar en la dirección de la Avenida --, siendo infructuosos tales intentos. A continuación, y sin intentar la notificación en otras direcciones obrantes en el expediente, se procedió a la publicación en el BOE del anuncio para notificación por comparecencia.

En este punto, en atención a los datos obrantes en el expediente y sin entrar en lo adecuado o no de los intentos de notificación postal realizados, el Consejo detecta un proceder irregular en la actuación de la Administración, al acudir a la notificación por comparecencia.

Como ya se dijo, de conformidad con el artículo 110.2 LGT, en los procedimientos iniciados de oficio, 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, para el caso de no poder practicarse la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria, se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado" (artículo 112.1 LGT).

Como ha venido destacando la doctrina del Consejo de Estado y la de este Órgano Consultivo, resulta necesario aplicar de manera rigurosa a la Administración los presupuestos que legitiman utilizar la notificación edictal, trayendo a colación, *mutatis mutandi*, la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional con relación a la falta de diligencia de los órganos judiciales en la práctica de las comunicaciones procesales, que conduce a acudir improcedentemente al emplazamiento edictal, siendo este, como es, un medio supletorio y excepcional, sin practicar las correspondientes averiguaciones del domicilio de los actores. Es decir, se ha de desplegar una actividad previa que lleve a la convicción razonable de que los interesados no son localizables, a cuyo fin se han de extremar las gestiones de averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios al alcance del órgano notificador (STC 158/2007, de 2 de julio), cautelas que, desde luego, no se han observado en el caso sometido a consulta, en la medida en que la Administración, aunque intenta la notificación en la dirección consignada en la declaración tributaria (el acto de inicio del procedimiento de comprobación con requerimiento de documentación y todos los actos de recaudación ejecutiva), y en otra cuyo origen se desconoce (propuesta de liquidación y acuerdo de terminación del procedimiento de comprobación limitada), acudió a la notificación edictal, sin antes indagar acerca de otros posibles lugares que permitieran la notificación personal del contribuyente.

Es evidente que la Administración no adecuó su actuación al estándar de diligencia exigido por la jurisprudencia, que señala la necesidad de indagar acerca de la existencia de lugares hábiles alternativos donde dirigir los envíos, en orden a agotar las posibilidades de notificación personal antes de acudir a la notificación por comparecencia. Por el contrario, el expediente demuestra que, una vez intentada sin éxito la notificación en el domicilio indicado en la declaración tributaria y en la escritura de compraventa del acto iniciador del procedimiento de comprobación y de los actos integrantes del procedimiento ejecutivo, no se intentó la notificación en el domicilio del contribuyente en su país de origen, en el inmueble adquirido, ni en la dirección de la gestoría expresamente autorizada en la escritura para poder recibir notificaciones de la Administración tributaria, direcciones todas ellas obrantes en el expediente, y se pasó a publicar los correspondientes anuncios de citación para notificación por comparecencia.

Los otros dos actos del procedimiento de comprobación que son objeto de notificación (la propuesta de liquidación y el acuerdo de terminación), se remiten a una dirección postal que no es la señalada en la declaración tributaria ni en la escritura, y cuyo origen y vinculación con el contribuyente o con su representante se desconocen. Ante lo infructuoso de los intentos de notificación realizados en esa dirección, se acude igualmente a la notificación edictal, sin ulteriores intentos en las otras direcciones apuntadas por el expediente.

Así, aunque se intentó la notificación en el domicilio de quien había actuado en representación del contribuyente en la transmisión del inmueble, no se intentó en el inmueble objeto de la transmisión, lugar éste que, en defecto de designación de representante fiscal en España o de su comunicación a la Administración, constituiría el domicilio fiscal del comprador extranjero no residente en nuestro país a efectos del impuesto de transmisiones, conforme a lo establecido en el artículo 56.5 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

También consta en la escritura la dirección del comprador en su país de origen. Si bien esta última posibilidad no ha sido expresamente alegada por el interesado, cabe recordar la doctrina fijada por el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución número 6006/2015, de 25 de febrero de 2016, acerca de la obligación de la Administración de intentar la notificación de los obligados tributarios no residentes en España en sus lugares de origen o, en general, en domicilios situados en el extranjero, antes de acudir a la notificación edictal. Nos remitimos a lo señalado al respecto en nuestro Dictamen 194/2017, que recoge dicha doctrina *in extenso*. Entre las resoluciones judiciales que acogen dicha doctrina, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga, Contencioso, nº 2832/2024, de 6 de noviembre (rec. 1028/2023).

b) Procedimiento sancionador.

Consta en el expediente que las notificaciones de todos los actos integrantes del procedimiento sancionador se dirigieron a quien fue el representante del Sr. Y en los negocios que están en el origen de la obligación tributaria, el Sr. Z, en la Calle --, 30007, de Murcia. Señala la propuesta de resolución que los actos integrantes del procedimiento sancionador no debieron notificarse al Sr. Z, toda vez que la representación que éste ostentaba se limitaba a los negocios jurídicos formalizados en la escritura, pero no era el representante del contribuyente ante la Administración tributaria. Considera que las notificaciones debieron dirigirse a la gestoría expresamente designada en la propia escritura.

Según se desprende del indicado documento notarial, el Sr. Z estaba apoderado por el Sr. Y para *“comprar bienes inmuebles, constituir hipotecas y efectuar subrogaciones y modificaciones de préstamos”*, mientras que la gestoría estaba autorizada *“para presentar a la Administración la presente escritura, y cuantos otros, previos o conexos, hayan podido formalizarse o se formalicen necesariamente, así como efectuar las gestiones y declaraciones que como sujetos u obligados tributarios les correspondan en relación con los actos que se contienen en las referidas escrituras. Todo ello en orden a comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación de los tributos que se devenguen como consecuencia de tales actos, y otros de contenido informativo, encaminados a calificar y cuantificar el importe a ingresar o la cantidad que resulte a compensar o devolver, quedando igualmente facultado dicho autorizado/mandatario para interponer cuantos recursos sean convenientes o dirigir comunicaciones a la Administración en orden a proteger los derechos de los otorgantes, así como a recibir de aquella cuantas comunicaciones y notificaciones sean necesarias dirigidas a los mismos”*.

No consta en el expediente una copia del poder con el que actuó en su día el Sr. Z, otorgado en el Reino Unido por el comprador del inmueble, por lo que se desconoce si estaba facultado para actuar en nombre del interesado ante las Administraciones Públicas, dado que la única referencia a sus facultades son las que se han reseñado y que se contiene en la escritura notarial. Ha de recordarse que el artículo 46 LGT prevé que la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente. Por su parte, el artículo 5.5 LPAC dispone que el órgano competente para la tramitación del procedimiento deberá incorporar al expediente administrativo acreditación de la condición de representante y de los poderes que tiene reconocidos en dicho momento. Por su parte, el artículo 6 de este mismo texto legal regula el registro electrónico de apoderamientos y establece diversas normas sobre los apoderamientos efectuados por medios electrónicos que, no obstante, pueden resultar un elemento hermenéutico extensible a cualquier apoderamiento que se pretenda hacer valer frente a la Administración. Así, se desprende de dicha regulación que el poder será otorgado por quien ostente la condición de interesado en un procedimiento y que tendrá por objeto, precisamente, habilitar al representante a actuar en nombre del poderdante ante una Administración Pública, debiendo constar en el poder otorgado, entre otros extremos, las facultades que se confieren al apoderado y el período de tiempo por el que se otorga el poder.

Por otra parte, tanto en el momento en que se procedió a la liquidación del impuesto (2015) como cuando se incoó el procedimiento sancionador (2020), el obligado tributario no residente venía obligado a designar un representante según lo previsto en la normativa sobre el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuyo domicilio sería el domicilio fiscal del no residente, a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias, conforme se establecía para el impuesto de transmisiones patrimoniales en el artículo 56.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. De conformidad con el indicado precepto, el nombramiento de dicho representante deberá ser comunicado a la Administración tributaria competente en el plazo de dos meses desde la fecha de adquisición del inmueble.

No consta que por el interesado se designara un responsable fiscal en los términos de la normativa sobre no residentes ni que se comunicara su identidad formalmente a la Administración tributaria, por lo que no se habría cumplido la normativa tributaria ni la general administrativa en cuanto a la forma y el contenido de la representación. Del mismo modo, no cabe presumir que el Sr. Z, apoderado en su día para actuar en nombre del comprador en los negocios jurídicos de carácter privado que constituyeron el hecho imponible del impuesto, ostentara la condición de representante del contribuyente ante la Administración, en un procedimiento sancionador tributario iniciado casi cinco años después de celebrada la transmisión del inmueble.

De ahí que quepa concluir que la notificación efectuada al Sr. Z de los actos integrantes del procedimiento sancionador tributario, no se realizó a persona autorizada por el contribuyente para recibir notificaciones derivadas de sus relaciones con la Administración tributaria (dicha autorización recaía en la gestoría expresamente designada para ello en la escritura y que había actuado como presentadora de la declaración liquidación, constando en ésta su dirección), ni consta que por parte del Letrado receptor de los envíos postales se comunicara su contenido al sujeto pasivo del tributo, quien tampoco realizó impugnación alguna de dichos actos que permitiera presumir su conocimiento.

En definitiva, no puede considerarse que las notificaciones del procedimiento sancionador cumplieran su finalidad de dar a conocer al sujeto pasivo el contenido de dichos actos ni que, en definitiva, fueran realizadas de forma efectiva al interesado.

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

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

Sin perjuicio de que entre los actos cuya nulidad se pretende en este procedimiento se encuentran algunos integrantes del procedimiento sancionador, cabe señalar que 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, múltiples 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, 46/2020 o 225/2024, 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.

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 sentido similar, el Dictamen 928/2018 del Consejo de Estado.

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

A tal efecto, la ya citada STS de 5 de mayo de 2011 recuerda que *"esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo (...) En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora- siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles"*.

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

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

En definitiva, la Administración incumplió su deber de diligencia en la práctica de la notificación de los actos tributarios, pues no intentó, con carácter previo a la vía edictal, la notificación personal en las diversas direcciones postales que, como lugares hábiles para notificar al contribuyente, constaban en el expediente y que podían ser fácilmente conocidas, sin exigir ello de la Administración un esfuerzo desproporcionado. Del mismo modo, la

notificación de los actos sancionadores se realizó a un tercero, respecto de quien no consta que fuera representante del contribuyente en los términos exigidos por la normativa sobre la renta de los no residentes ni que ostentara la representación del sujeto obligado tributario ante la Administración. Tampoco consta que dicho tercero llegara a comunicar al obligado tributario el contenido de los actos notificados. Como resultado de esta falta de diligencia en la práctica de las comunicaciones, el interesado no tuvo conocimiento de los actos administrativos y, en consecuencia, no pudo combatirlos ni realizar actuación alguna en defensa de sus derechos.

Ha de destacarse que, en el supuesto sometido a consulta, no sólo no se comunica al contribuyente el acto de terminación del procedimiento de gestión tributaria, la consiguiente liquidación definitiva ni los diversos actos del procedimiento sancionador, sino que tampoco se le notificaron de forma personal y efectiva la providencia de apremio ni las diligencias de embargo.

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

Procede, en consecuencia, declarar la nulidad de los actos integrantes de los procedimientos de comprobación limitada, sancionadores y de recaudación ejecutiva, en la medida en que su falta de notificación ha dado lugar a una indefensión real y efectiva del interesado, al impedirle conocer la existencia de aquellos actos y, en consecuencia, poder reaccionar frente a ellos.

La apreciación de concurrencia de la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, letra a) LGT hace innecesario el análisis del resto de las causas tácitamente invocadas por el actor.

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

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución consultada, por cuanto procede declarar la nulidad de los actos impugnados, toda vez que concurre en ellos la causa de nulidad establecida en el artículo 217.1, a) LGT.

No obstante, V.E. resolverá.

