



Consejo Jurídico  
de la Región de Murcia

Dictamen n.º 97/2026

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 21 de abril de 2026, 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 18 de febrero de 2025 (COMINTER 26599), sobre revisión de oficio instada por D.<sup>a</sup> X, contra liquidación tributaria (exp. 2025\_070), aprobando el siguiente Dictamen.

### **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.-** Con fecha 21 de octubre de 2020, doña X presenta ante la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (ATRM) escrito por el que solicita:

*-“Tenga por iniciado procedimiento especial de revisión de acto administrativo por nulidad de pleno derecho, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 217.1, a) y e) de la Ley... General Tributaria, respecto a la notificación de la PROPUESTA DESESTIMATORIA. ACUERDO INICIO PROCEDIMIENTO RECTIFICACIÓN AUTOLIQUIDACIÓN DEVOLUCION INGRESOS INDEBIDOS en expediente I02 130220 2015 7920, así como de todos los actos que le suceden en el procedimiento indicado, así como el Acuerdo desestimatorio de 3/05/2017, por falta de notificación de los preceptivos actos anteriores que causan indefensión a esta parte.*

*-“Dicte resolución estimando la presente reclamación y declarando la nulidad de pleno derecho de la notificación de PROPUESTA DESESTIMATORIA. ACUERDO INICIO PROCEDIMIENTO RECTIFICACIÓN AUTOLIQUIDACIÓN DEVOLUCION INGRESOS INDEBIDOS y de todo el expediente de que viene a dar cuenta la misma, por falta de notificación... y por ende causar indefensión, vulnerándose derechos garantizados por la Constitución..., así como normas esenciales del procedimiento...” .*

*-“Se deje sin efecto la providencia de apremio así como los procedimientos liquidatorios de intereses y los embargos,... procediéndose a la devolución de las cantidades embargadas”.*

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

1.-El 13 de enero de 2016, se presenta Declaración Liquidación 130220 930 650198 10669 2015 1107 por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aportando escritura pública de partición de herencia

de 19 de noviembre de 2015; con una base imponible de 572.694,12 euros, y una cuota a ingresar de 271.694,12 euros.

El 26 de mayo de 2016, se presenta solicitud de anulación y rectificación de autoliquidación 130220 930 650198 10669 2015 1107, en el expediente I02 130220 2015 7920; con una base imponible de 573.553,78 euros, y una cuota a ingresar de 131.080,23 euros.

El 23 de septiembre de 2016, se dicta Propuesta de Acuerdo de desestimación de rectificación de autoliquidación y de procedimiento de devolución de ingresos indebidos, concediendo a la interesada trámite para alegaciones por un periodo de 15 días, que se notifica mediante anuncio publicado en el BOE de 11 de noviembre de 2016.

El 3 de mayo de 2017, sin que se hayan formulado alegaciones, se dicta Acuerdo de desestimación de rectificación de autoliquidación y de procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que se notifica mediante anuncio publicado en el BOE de 28 de julio de 2017.

2.-El 16 de noviembre de 2017, se concede aplazamiento de la autoliquidación 130220 930 650198 10669 2015 110 7, con vencimiento el día 20 de abril de 2018, con una cuota a ingresar de 271.694,12 euros más intereses de demora por importe de 294.778,82 euros, condicionado a la aportación en el plazo de dos meses de la garantía definitiva (por importe de 368.473,53 euros).

El 16 de febrero de 2018, se interpone recurso de reposición contra el referido acuerdo de concesión de aplazamiento, que es desestimado mediante resolución de 14 de marzo de 2018.

El 4 de marzo de 2019, se dicta diligencia de archivo de actuaciones por no constar presentada la formalización de la referida garantía definitiva, se levanta la suspensión de la liquidación y se declara el archivo de la solicitud de aplazamiento.

El 20 de enero de 2020, se dicta Acuerdo de liquidación de intereses de demora por importe de 22.219,37 euros, que es notificado a doña X el siguiente día 31 de enero.

3.-El 22 de marzo de 2019, se dicta la providencia de apremio 881101356904, por importe principal de 271.694,12 euros, que se notifica mediante anuncio publicado en el BOE de 18 de septiembre de 2018.

El 22 de agosto de 2020, se dicta la providencia de apremio 881101448561 (en concepto de intereses de demora), por importe principal de 22.219,37 euros, notificada por comparecencia electrónica el 28 de septiembre de 2020.

4.-Los días 2 y 4 de diciembre de 2019, 1 de septiembre y 3 de octubre de 2020 se expiden distintas diligencias de embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.

**TERCERO.-** Con fecha 4 de abril de 2023, en contestación a la solicitud formulada por el Servicio Jurídico Tributario de la ATRM, el Servicio de Estadística y Notificaciones del Ayuntamiento de Murcia emite el siguiente informe:

*“En contestación a su escrito de fecha 30 de julio de 2021, en el procedimiento de revisión de oficio (nulidad de pleno derecho) Expte. 27.2020, interpuesto por doña X, donde alega la notificación*

*defectuosa de diversos actos administrativos, manifestando que han sido dirigidos a un domicilio incorrecto e inexistente en Urbanización ..... (.... Murcia), cuando su correcto domicilio es en Avda. ...., Murcia, solicitando informe sobre si eran o no correctos en las fechas indicadas estos datos transcritos consignados en la Base de Datos de la AEAT, informo a Vd. que la Avda. ...., en la ....., perteneciente a la pedanía de Sangonera La Verde, tiene esa denominación por acuerdo del Pleno de este Ayuntamiento de fecha 23 de julio de 2009, actualizándose los datos en el Padrón de Habitantes con fecha 14/04/2010, donde se cambia la dirección postal de doña X, de ..... Sangonera La Verde a Avda. ...., Murcia. Se aco mpaña plano de situación del referido inmueble”.*

**CUARTO.-** Con fecha 17 de abril de 2023, en el expediente de revisión por nulidad N-27/2020, el Servicio Jurídico Tributario de la ATRM acuerda la apertura del trámite de audiencia, que se notifica con la misma fecha a la interesada, por comparecencia electrónica, a efectos de que pueda *“presentar alegaciones y aportar cuantos documentos y justificaciones considere oportunos”.*

Con fecha 7 de mayo de 2023, tras comparecer en la Consejería y examinar el expediente, en dicho trámite de audiencia, la reclamante formula escrito de alegaciones por el que se ratifica en su escrito de 21 de octubre de 2020 y solicita:

*“...que se dicte resolución estimando la presente reclamación y declarando la nulidad de pleno derecho de la notificación DE PROPUESTA DESESTIMATORIA. ACUERDO INICIO PROCEDIMIENTO RECTIFICACIÓN AUTOLIQUIDACIÓN DEVOLUCION INGRESOS INDEBIDOS de fecha 23/09/2016, y de todo el expediente de que viene a dar cuenta la misma, incluidas las notificaciones en el BOE de 11/11/2016 y 28/07/2017, por falta de notificación a la contribuyente suscrita de la iniciación del citado procedimiento al domicilio obrarte en el expediente debidamente indicado,*

*falta de audiencia al interesado y por ende causar indefensión, vulnerándose derechos garantizados por la Constitución..., así como normas esenciales del procedimiento previsto para ello; se deje sin efecto la providencia de apremio, así como los procedimientos liquidatorios de intereses y los embargos trabados, así como el embargo de cuentas bancarias de la suscrita ya efectivizado, procediéndose a la devolución de las cantidades embargadas”.*

**QUINTO.-** Con fecha 17 de mayo de 2023, la ATRM formula propuesta de resolución en la que señala que *“por el órgano competente, Consejero de Economía, Hacienda, Fondos Europeos y Administración Digital, debe procederse a dictar Resolución de Estimación Parcial del Recurso de Revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, en concreto respecto de la Providencia de Apremio 881101356904 y los actos ejecutivos que de ella deriven”.*

**SEXTO.-** Con fecha 23 de julio de 2024, el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía, Hacienda, Fondos Europeos y Transformación Digital emite informe en el que *“comparte los razonamientos vertidos en el Informe Propuesta del Servicio Jurídico Tributario”, afirmando que “podemos concluir que la indefensión alegada en la solicitud de nulidad es encuadrable en la causa tasada de nulidad establecida en el artículo 217.1.a) de la LGT, por lo que procede informar favorablemente la propuesta de estimación parcial de la solicitud de revisión de oficio”.*

**SÉPTIMO.-** Con fecha 7 de noviembre de 2024, la Dirección de los Servicios Jurídicos informa favorablemente la propuesta de resolución de la ATRM, estimando que *“procede declarar la nulidad de la Providencia de Apremio 881101356904 y los actos ejecutivos que de ella deriven 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”.*

**OCTAVO.-** Con fecha 18 de febrero de 2025, 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 y procedimiento.**

I.- La LGT regula en su Título V la revisión en vía administrativa y, en concreto, su artículo 217 prevé la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria. El Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo (RD 520/2005), en sus artículos 4 a 6 regula el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.1 del RD 520/2005, la actora, en su calidad de sujeto pasivo del tributo, está debidamente legitimada para instar el procedimiento de revisión en cuanto destinataria directa de los actos administrativos cuya nulidad pretende.

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.

### **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: *“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 es solo posible cuando concorra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos>> (dictamen del Consejo de Estado 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... 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,...”.*

*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, la reclamante alega que “la notificación del acuerdo inicio de procedimiento rectificación de autoliquidación, de fecha 23/09/2016, así como todos los actos y resoluciones dictados con posterioridad al mismo -incluyendo las notificaciones en el BOE de fechas 11/11/2016 y de 28/07/2017-, no son ajustados a derecho y resultan contrarios a los intereses de quien suscribe, por lo que procede la revisión del acto administrativo por nulidad de pleno derecho, puesto que no se ha notificado a esta parte el acuerdo de iniciación de procedimiento de rectificación; ni se ha dado audiencia al interesado, ni ha tenido oportunidad de formular alegaciones, causándole indefensión, así como graves perjuicios (embargos de cuentas bancarias)”, por lo que afirma expresamente que concurren los supuestos contemplados en los apartados a) y e) del artículo 217.1 de la LGT.*

**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 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, 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, entre otros, los Dictámenes núms. 173/2020, 9/2022 y 30/2022.

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 afirma:

*“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 -inevitablemente 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.- Irregularidades en la notificación de la providencia de apremio 881101356904. Indefensión.**

I.-Para valorar tanto el *“grado de diligencia demostrado por el interesado”* como el *“grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma”*, debe tenerse en

cuenta que en el expediente han quedado acreditados los siguientes domicilios:

-En la escritura de partición de herencia consta como domicilio de la contribuyente: *“Avenida ....., Murcia”*.

-En la Declaración-Liquidación, en el escrito de solicitud de anulación y rectificación de autoliquidación, en el escrito de solicitud de aplazamiento y en el escrito de interposición de recurso de reposición contra la concesión de aplazamiento también figura como domicilio de la contribuyente *“Avenida ....., Murcia”*.

-En la Base de Datos de la AEAT, desde el 1 de mayo de 2007 hasta el 19 de diciembre de 2019, consta como domicilio fiscal: *“.....”*. A partir del 19 de diciembre de 2019 figura *“Avenida ....., Murcia”*.

-El Informe del Servicio de Estadística y Notificaciones del Ayuntamiento de Murcia señala que *“la Avda. ....., perteneciente a la pedanía de Sangonera La Verde, tiene esa denominación por acuerdo del Pleno de este Ayuntamiento de fecha 23 de julio de 2009, actualizándose los datos en el Padrón de Habitantes con fecha 14/04/2010, donde se cambia la dirección postal de doña X, de ..... a .....”*.

II.-Respecto al *“grado de diligencia demostrado por el interesado”*, ha quedado acreditado en el expediente que el domicilio que refleja la contribuyente en todos sus escritos es la dirección postal correcta según el referido Informe del Servicio de Estadística y Notificaciones del Ayuntamiento de Murcia. Por lo tanto, a pesar de que en la base de datos de la AEAT figuraba un domicilio fiscal distinto hasta el 19 de diciembre de 2019, no puede considerarse que la contribuyente haya actuado sin buena fe o falta de diligencia.

Aunque la contribuyente no haya realizado una comunicación independiente de cambio de domicilio, no puede considerarse que haya actuado de mala fe, con intención de ocultar su verdadero domicilio o residencia habitual para eludir posibles notificaciones tributarias. Al respecto, como señala el Dictamen del Consejo de Estado núm. 47/2006, *“cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria (artículo 45.2)”*, no obstante, *“sobre la exigencia de ‘declaración expresa’ ha señalado el Tribunal Supremo que tal declaración puede hacerse a través de una declaración específica y singularizada al efecto, pero también indicando el nuevo domicilio en una declaración-liquidación o autoliquidación presentada por el sujeto pasivo en relación con un tributo del que deba tener conocimiento la propia Administración en el desarrollo de su actividad de gestión tributaria (Sentencia de 9 de octubre de 2001)”*.

III.-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 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 artículo 112.1 de la LGT dispone: *“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. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios...".* Y en este caso ha quedado acreditado en el expediente que:

-La Propuesta de Acuerdo de desestimación de rectificación de autoliquidación y procedimiento de devolución de ingresos indebidos, de 23 de septiembre de 2016, se intentó notificar en el domicilio fiscal de la contribuyente los siguientes días 7 y 20 de octubre, con resultado de *"ausente"*; practicándose la notificación mediante anuncio publicado en el BOE de 11 de noviembre de 2016.

-El Acuerdo de desestimación de rectificación de autoliquidación y procedimiento de devolución de ingresos indebidos, de 3 de mayo de 2017, se intenta notificar en el domicilio fiscal de la contribuyente los siguientes días 16 y 20 de junio, con resultado de *"ausente"*; practicándose la notificación mediante anuncio en el BOE de 28 de julio de 2017.

-La Resolución del recurso de reposición contra la concesión del aplazamiento, de 14 de marzo de 2018, se intentó notificar en el domicilio que constaba en el expediente, señalado por la contribuyente; realizándose con éxito la notificación personal, mediante *"entrega en oficina"*, el día 8 de mayo de 2018.

-La Providencia de apremio 881101356904, de 22 de marzo de 2019, se intenta notificar en el domicilio fiscal de la contribuyente los días 12 de abril y 25 de julio de 2019, con resultado de *"dirección incorrecta"*; practicándose la notificación mediante anuncio en el BOE de 18 de septiembre de 2018.

-La Providencia de apremio 881101448561, de 22 de agosto de 2020, se intentó notificar en el domicilio que constaba en el expediente, señalado por la contribuyente. Se realizó con éxito la notificación personal, mediante *"entrega en oficina"*, el día 5 de octubre de 2020.

Frente a la Resolución del recurso de reposición contra la concesión del aplazamiento, que fue debidamente notificada, la contribuyente pudo interponer reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Murcia; y frente a la Providencia de apremio 881101448561, que también fue notificada debidamente, la contribuyente pudo interponer recurso de reposición. Por lo tanto, en contra de lo alegado por la reclamante, respecto a dichos actos, que resultaron consentidos y firmes por no haber sido recurridos en tiempo y forma, no puede admitirse que se haya producido indefensión; no se ha producido una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución, y por lo tanto no concurre la causa de nulidad del artículo 217.1.a) de la LGT.

Por otra parte, tanto la Propuesta de Acuerdo como el Acuerdo de desestimación de rectificación de autoliquidación, así como la Providencia de apremio 881101356904, como se ha dicho, se intentaron notificar en la dirección que figuraba como domicilio fiscal en la base de datos de la AEAT. Sin embargo, antes de acudir a la vía excepcional de la publicación edictal, la Administración tributaria debió intentar las notificaciones en el domicilio señalado por la contribuyente, que obraba en el expediente, en el que se habían notificado otros actos con entrega personal, y que era la dirección postal correcta según el Informe del Servicio de Estadística y Notificaciones del Ayuntamiento de Murcia.

Al respecto, como ha venido destacando la doctrina del Consejo de Estado y la de este Consejo Jurídico (Dictámenes núm. 36/2021 y 9/2022, entre otros), resulta necesario aplicar de forma rigurosa a la

Administración los presupuestos que la legitiman para 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 como es un medio supletorio y excepcional, sin practicar las correspondientes averiguaciones del domicilio de los actores, es decir, que 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 en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios al alcance del órgano notificador (Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 158/2007, de 2 de julio); cautelas que en este caso no se observan en la actuación de la ATRM, que no intenta la notificación de dichos actos en el domicilio señalado por la contribuyente que obraba en el expediente.

Por lo tanto, debe estimarse que la Administración tributaria no actuó con la debida diligencia, dado que, antes de acudir a la vía excepcional de la publicación edictal, debió intentar la notificación de dichos actos (Propuesta de Acuerdo y Acuerdo de desestimación de rectificación de autoliquidación, y Providencia de apremio 881101356904) en la dirección que constaba en el expediente. Y, en definitiva, debe estimarse que la ATRM no practicó dichas notificaciones de conformidad con lo dispuesto en la LGT, dado que el referido artículo 112.1 exige acudir a la notificación edictal *“cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria”*.

IV.-Debe considerarse, por los motivos expuestos, que el Acuerdo de desestimación de rectificación de autoliquidación no fue notificado conforme a Derecho; sin embargo, como acertadamente señala la propuesta de resolución, no puede considerarse que esa notificación irregular haya provocado en la contribuyente una grave indefensión material.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 128.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, *“El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento [de rectificación de autoliquidaciones] será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada”*. Por lo tanto, dado que la reclamante conocía la existencia del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones que ella misma inició, pudo interponer la correspondiente reclamación frente a la desestimación presunta; o pudo interponer la reclamación cuando conoció el acto de desestimación, dado que la defectuosa notificación del acto determinaba que solo a partir de su efectivo conocimiento por parte del reclamante comenzara a transcurrir el plazo de interposición.

En este mismo sentido, puede citarse el Dictamen 246/2013 de este Consejo Jurídico, que señala lo siguiente:

*“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 citado Dictamen 2107/2010, que <no cabría apreciar en modo alguno una situación de indefensión pues tenía la posibilidad de presentar la correspondiente reclamación contra la desestimación presunta del recurso (artículo 225.4*

de la Ley General Tributaria)>.

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

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

V.-La Providencia de apremio 881101356904, por los motivos ya referidos, tampoco fue notificada conforme a Derecho; antes de acudir a la vía excepcional de la publicación edictal, la ATRM debió intentar la notificación en la dirección que constaba en el expediente, por lo que debe estimarse que no se practicó la notificación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 112.1 de la LGT.

La Administración tributaria no notificó personalmente a la contribuyente el inicio del procedimiento de apremio y, como reiteradamente ha puesto de manifiesto este Consejo Jurídico (Dictámenes 323/2019 y 30/2022, entre otros), debe resaltarse que *“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 al extender a este ámbito las garantías del artículo 24 CE, como también apunta el Consejo de Estado en Dictamen 509/2010”.*

Es cierto que la contribuyente pudo interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa frente a algunas de las posteriores diligencias de embargo de dinero en cuentas bancaria, que fueron debidamente notificadas; pero también es cierto que, como ha señalado reiteradamente este Consejo Jurídico, ello no impide considerar que previamente se ha producido la indefensión material constitutiva de la lesión del derecho fundamental que integra la causa de nulidad del artículo 217.1.a). En este sentido nuestro Dictamen núm. 323/2019 señala:

*“En anteriores dictámenes este Órgano Consultivo ha indicado que, cuando el interesado tiene abiertas vías ordinarias de recurso o reclamación contra los actos de gestión tributaria, decide obviarlas y acudir a la vía extraordinaria de la revisión de oficio, no se produce la indefensión con las exigentes*

*características de gravedad y carácter material que para la conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva impone la jurisprudencia. Así ocurre cuando el interesado conoce la existencia del procedimiento cuando todavía no se ha iniciado la vía de apremio ni se ha ejecutado el embargo de sus cuentas. Así, por ejemplo, en el Dictamen 123/2011.*

*Sin embargo, ha de determinarse si la mera posibilidad de recurrir la diligencia de embargo y atendidas las causas tasadas de impugnación que para ello establece el artículo 170.3 LGT, satisfaría la pretensión del recurrente y permitiría conocer y resolver todas las cuestiones planteadas por el actor en oposición a la liquidación practicada.*

*Y es que ha de repararse en que, como ya indicamos en nuestro Dictamen 275/2018, de conformidad con el indicado precepto, en el recurso de reposición o en la reclamación económico-administrativa a presentar frente a la diligencia de embargo, atendidas las causas de oposición invocadas por el actor en su solicitud de revisión, únicamente podría aquél alegar la falta de notificación de la providencia de apremio (art. 170.3, letra c, LGT). Como señala la STSJ Madrid, 403/2018, de 21 de mayo, <<la diligencia de embargo es claro que sólo podrá ser impugnada por vicios que afecten al propio procedimiento de apremio o propiamente por vicios de la diligencia de embargo; no por vicios de la liquidación ni tampoco por defectos de la providencia de apremio, ya que, en caso contrario sería posible discutir indefinidamente las cuestiones que afectan a la relación jurídico tributaria>>.*

*En efecto, en relación con la impugnación de las diligencias de embargo resulta obligado partir aquí de la premisa procesal de que nuestro ordenamiento jurídico administrativo y tributario, con carácter general, establece en forma tasada los eventuales motivos de oposición ya en fase ejecutiva contra las providencias de apremio o las diligencias de embargo (arts. 167 y 170 LGT, respectivamente), de modo que la anulación de la diligencia de embargo por falta de notificación de la providencia de apremio no satisfaría las pretensiones del interesado, que más allá del procedimiento de recaudación pretende también impugnar y dejar sin efecto las actuaciones del procedimiento de gestión tributaria que, debiendo serle notificadas, no lo fueron”.*

VI.-Por lo expuesto, de conformidad con la propuesta de resolución, respecto a la notificación de la providencia de apremio 881101356904, debe considerarse que la contribuyente ha visto vulnerado su derecho a la defensa, por lo que debe considerarse que se ha producido una vulneración de derechos susceptibles de amparo constitucional y que, por lo tanto, concurre la causa de nulidad del apartado a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

**SEXTA.- Actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (artículo 217.1.e) de la LGT).**

La reclamante considera que los actos impugnados se han dictado vulnerando las normas esenciales del procedimiento; solicita la revisión “por nulidad de pleno derecho, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 217.1, a) y e) de la Ley... General Tributaria”, alegando “falta de notificación... indefensión, vulnerándose derechos garantizados por la Constitución..., así como normas esenciales del procedimiento...”.

Al respecto, procede recordar la constante doctrina, elaborada en interpretación del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pero trasladable a la revisión de los actos dictados en materia

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

En el presente caso no se advierte que los procedimientos de gestión y de apremio se aparten sustancialmente de lo establecido en las normas que los reglamentan; lo que no llega a alegarse siquiera por el interesado, que centra su impugnación en la notificación de los actos integrantes de los distintos procedimientos, cuya ausencia o defectuosa práctica pueden afectar a la eficacia del acto pero no a su validez y no son susceptibles de integrar por sí solos la causa de nulidad alegada, sin perjuicio de que cuando la inobservancia de los requisitos formales para practicar la notificación deriven en la indefensión material de los destinatarios de tales actos de comunicación, puedan constituir, como aquí ocurre, la causa de nulidad contemplada en el artículo 217.1.a) de la LGT. Por lo tanto, debe afirmarse que en el presente caso no concurre la causa de nulidad del artículo 217.1.e) de la LGT.

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 estimar parcialmente la revisión de oficio instada por doña X, por considerar que respecto a la notificación de la providencia de apremio 881101356904 se ha vulnerado su derecho a la defensa y que, por lo tanto, concurre la causa contemplada en el artículo 217.1.a) de la LGT.

No obstante, V.E. resolverá.