

Tribunal Constitucional

(Pleno) Sentencia num. 111/2006 de 5 abril

[RTC\2006\111](#)



IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: GESTIÓN: PAGO: Presentador del documento de declaración del impuesto: no se está refiriendo al propio interesado ni a su representante, sino a terceras personas que presentan los documentos o declaraciones que recogen los actos o contratos sujetos al impuesto: tratamiento legal sensiblemente diferente del que se establece con carácter general en materia de representación en la Ley General Tributaria para el resto de los tributos. Presunción «iuris et de iure» de que el presentador es el mandatario de los obligados al pago del impuesto: notificaciones administrativas que se le practican con el mismo valor y los mismos efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados: previsión legal que tiene incidencia en el derecho a la tutela judicial efectiva de los obligados tributarios en cuanto la notificación determina el inicio de los plazos para la impugnación de los actos: finalidad constitucionalmente legítima de la norma legal, pero inconstitucionalidad en la medida en que prevé que la notificación se efectúe directamente a personas distintas del sujeto pasivo o de su representante, admite que dichas personas sean terceros que no guarden la debida relación de proximidad geográfica con el interesado y no ofrece a este último la posibilidad de probar que no se le da traslado el contenido de dichos actos a tiempo de poder reaccionar en defensa de sus derechos e intereses: obstáculo para el acceso a la tutela judicial efectiva de los obligados tributarios que puede calificarse de desproporcionado y, por ende, contrario al art. 24.1 CE. **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO:** Notificaciones: aplicación de la doctrina constitucional sobre actos de comunicación procesal en aquellos casos que no se permite al interesado o se le dificulte el acceso a los tribunales: las exigencias de tutela judicial no son trasladables, en general, a la vía administrativa; A terceras personas distintas del interesado o de su representante: el derecho a la tutela judicial efectiva impide a la Administración presumir que las comunicaciones realizadas a estas personas han llegado a conocimiento del interesado en aquellos casos en los que éste cuestiona razonadamente su recepción: admisión de la notificación a terceros cuando no siendo posible efectuarla al interesado, se ha realizado, siguiendo las exigencias legales, a personas que, dada la cercanía o proximidad en la residencia con los interesados, pueden hacer llegar con facilidad la documentación a manos del destinatario.

Jurisdicción: Constitucional

Cuestión de Inconstitucionalidad 3001/1997

Ponente: Don Francisco Javier Delgado Barrio

Cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en relación con el art. 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 diciembre, del impuesto de sucesiones y donaciones, por posible vulneración de los arts. 9.3, 14, 24.1 y 31.1 CE: gestión del impuesto: pago: presentador del documento de declaración del impuesto: presunción «iuris et de iure» de que actúa como mandatario del obligado al pago: notificaciones realizadas a éste con el mismo valor y efectos que a los interesados: **estimación: vulneración del derecho fundamental al acceso a la jurisdicción:**

inconstitucionalidad y nulidad de dicho precepto legal .

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Guillermo Jiménez Sánchez, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Javier Delgado Barrio, doña Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Eugeni Gay Montalvo, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Ramón Rodríguez Arribas, don Pascual Sala Sánchez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3001/1997, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, respecto del artículo 36.2 de la [Ley 29/1987, de 18 de diciembre \(RCL 1987, 2636\)](#) , del impuesto de sucesiones y donaciones, por posible vulneración de los arts. 9.3, 14, 24.1 y 31.1 de la [Constitución \(RCL 1978, 2836\)](#) . Han comparecido el Abogado del Estado y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Javier Delgado Barrio, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. ANTECEDENTES

1

El día 7 de julio de 1997 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de 25 de junio de 1997, mediante el que se acuerda elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 36.2 de la [Ley 29/1987, de 18 de diciembre \(RCL 1987, 2636\)](#) , del impuesto de sucesiones y donaciones, dado que pudiera ser contrario a los arts. 9.3, 14, 24.1 y 31.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) .

2

Los antecedentes de hecho del planteamiento de tal cuestión, son, sucintamente relatados, los siguientes:

a) Fallecido don Fausto de L. G., y liquidada la sociedad de gananciales, se llevó a efecto la liquidación y partición de los bienes hereditarios entre la esposa e hija del anterior doña Pilar C. F. y doña María Pilar de L. C., respectivamente, procediendo ambas, a través de una gestoría, a la formalización y presentación de las autoliquidaciones correspondientes al impuesto sobre sucesiones y donaciones ante la Delegación Provincial de Toledo de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. Posteriormente, dicha Delegación procedió a la comprobación de valores de los bienes objeto de las autoliquidaciones, actuación que, conforme a lo previsto en el art. 36.2 de la [Ley 29/1987 \(RCL 1987, 2636\)](#) , se notificó al «presentador» de las mismas –la gestoría–, teniendo efectivamente lugar la recepción 27 de octubre de 1993. Frente a la notificación de la comprobación de valores madre e hija instaron reclamación económico-administrativa el 23 de noviembre de 1993 que fue inadmitida por extemporánea mediante Resolución de 24 de enero de 1995 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha.

b) Contra la mencionada resolución las Sras. C. y de L. interpusieron recurso Contencioso-Administrativo ante la Sala del citado orden del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (núm. 887/95). Tramitado el mencionado recurso, el día 2 de mayo de 1997 dicha Sala, al amparo del art. 35 [LOTIC \(RCL 1979, 2383\)](#) , dictó providencia en la que, con suspensión del término para dictar Sentencia, se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por término de diez días, para que alegasen lo que estimasen oportuno sobre la pertinencia de promover cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto

sobre sucesiones y donaciones, por presunta vulneración de lo previsto en los arts. 9.3, 14, 24.1 y 31.1 CE.

c) Notificada dicha resolución, el Ministerio Fiscal, mediante escrito de 19 de mayo de 1997, destaca que el art. 36.2 de la Ley 29/1987 «trata de modo igual al que ha otorgado de modo expreso su representación, que a aquel que lo único que encarga a otro es la presentación de un documento», «igualdad de trato de situaciones diferentes» que, no estando justificada, podría vulnerar el art. 14 CE. También podría el art. 36.2 citado conculcar el art. 24.1 CE en aquellos casos en los que, como consecuencia de su aplicación, se impide el acceso a la jurisdicción al administrado que, por no haber recibido personalmente la notificación del acto, presenta el recurso extemporáneamente. Las citadas razones, a su juicio, justifican el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

Por su parte, el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en escrito de 30 de mayo de 1997, equipara la figura del art. 36.2 de la Ley 29/1987 con la del mandato tácito que establece el art. 1710 [CC \(LEG 1889, 27 \)](#), de modo que, a su juicio, cualquier situación anómala que llegara a producirse sería debida al «traspaso de los límites del mandato» que podría dar lugar a responsabilidad por daños y perjuicios pero que no vulneraría el art. 24.1 CE. Tampoco vulneraría el precepto el art. 14 CE dado que, amén de que la medida que establece es «razonable», se encuentra prevista también en el art. 56.3 del [Real Decreto Legislativo 1/1993 \(RCL 1993, 2849 \)](#), que regula el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Rechaza, por último, la violación del art. 9.3 CE ya que, conforme al art. 65, apartados 2 y 3, del [Real Decreto 1629/1991 \(RCL 1991, 2734 \)](#), el efecto de las notificaciones que se hagan al presentador deben limitarse a las personas a las que manifieste representar. Por las razones expuestas, considera que el planteamiento de la cuestión no resulta pertinente.

De la misma opinión que el anterior es el Abogado del Estado, quien, en escrito de 3 de junio de 1997 estima que el instituto del art. 36.2 de la Ley 29/1987 no produce en todo caso la indefensión, vulneradora del art. 24.2 CE, del sujeto pasivo del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Debe entenderse –señala– que quien ostenta la representación de una persona tiene la obligación de poner en su conocimiento lo que a su derecho convenga, siendo la Administración gestora la que «en cada caso y a la vista del expediente», determina si es procedente o no apoyarse en la presunción legal del citado art. 36.2, y competencia exclusiva de los Tribunales y mera cuestión de legalidad ordinaria establecer si tal decisión se ajusta al criterio de proporcionalidad, pudiendo, además, siempre el interesado, «acreditar o desvirtuar la presunción legal de la figura del representante».

Mediante escrito de 28 de mayo de 1997, en fin, la parte actora en el proceso Contencioso-Administrativo considera, con remisión en los argumentos esgrimidos en su escrito de formalización de la demanda, que el art. 36.2 de la Ley 29/1987 vulnera los arts. 9.3, 14, 24.1 y 31.3 CE, razón por la cual estima conveniente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

3

Mediante Auto de 25 de junio de 1997, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha acordó, con suspensión del plazo para dictar Sentencia, elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación al art. 36.2 de la [Ley 29/1987, de 18 de diciembre \(RCL 1987, 2636 \)](#), del impuesto sobre sucesiones y donaciones, por cuanto pudiera resultar contrario al principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 [CE \[RCL 1978, 2836 \]](#)), al principio de igualdad (art. 14 CE), al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y al derecho a un sistema tributario justo basado en el principio de igualdad (art. 31.1 CE).

En la fundamentación jurídica del Auto se razona, en esencia, en los siguientes términos:

a) El art. 36.2 de la Ley 29/1987 establece una excepción al régimen en virtud del cual se notificarán a los interesados las liquidaciones tributarias (art. 124 de la [Ley 230/1963 \[RCL 1963, 2490 \]](#), general tributaria) y, en general, todos los actos administrativos y las resoluciones que afecten a sus derechos e intereses (art. 58 de la [Ley 30/1992 \[RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993,](#)

[246](#)], de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común). También constituye una excepción al régimen voluntario de la representación (arts. 43 de la Ley 230/1963 y 32 de la Ley 30/1992), al presumirse de iure imperativamente que quien presenta el documento que contenga actos o contratos sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones actúa como mandatario de los obligados al pago.

b) Frente a lo que mantiene el Abogado del Estado, ni la relación de confianza que indudablemente genera la presentación de un documento autoriza a suponer que existe una voluntad de otorgar un mandato representativo por parte de los obligados del impuesto en todas las actuaciones sucesivas relacionadas con la gestión de éste, ni la finalidad de la presunción legal que establece el art. 36.2 de la Ley 29/1987 está en evitar el otorgamiento de poderes innecesarios por reiterativos, dadas las facilidades que dan las leyes para que se acredite la representación por cualquier medio admisible en Derecho, ni, en fin, puede considerarse inoperante que quede constatada la existencia del poder que permite actuar a nombre de otro y trasladar a éste todas las consecuencias de la actuación del mandatario.

c) La verdadera finalidad de la norma cuestionada no es otra que facilitar a la Administración la gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Tal finalidad, empero, no puede justificar esta excepción al régimen general de las notificaciones y de la representación voluntaria, ya que se propician situaciones de indefensión, como las que se habrían dado en el caso enjuiciado en el proceso a quo, al dar validez a la notificación de actos administrativos que, siendo trascendentes para los interesados, no garantizan su conocimiento real para que éstos puedan acceder a la tutela judicial. Efectivamente, es posible que tanto el sujeto pasivo del impuesto sobre sucesiones y donaciones como el presentador del documento que da lugar a la liquidación del tributo desconozcan los efectos de la notificación a este último de un acto como la comprobación de valores, pudiendo éste adquirir firmeza –impidiendo, por consiguiente, el acceso a la jurisdicción (art. 24.1 [CE \[RCL 1978, 2836\]](#))– si llega a conocimiento del interesado una vez finalizado el plazo legalmente previsto para recurrir; como también es posible que el presentador intervenga en las actuaciones de gestión al margen de la voluntad del sujeto pasivo del impuesto, provocándole indefensión (art. 24.1 CE).

d) Por otro lado, la figura que contempla el precepto legal cuestionado –prevista también para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (art. 56 del [Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre \[RCL 1993, 2849\]](#))–, a juicio de la Sala, no tiene justificación objetiva y razonable, por lo que resultaría contraria al principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 CE) y de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), dado que el fin lícito de facilitar la gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones no es razón suficiente para prescindir de las garantías que suponen para los interesados el régimen general de notificaciones y de intervención por medio de representante ni, como advierte el Ministerio Fiscal, autoriza a sacrificar la libertad de decidir quién y hasta qué límite se ha de conferir la confianza necesaria para que sus actos aparezcan como propios. No estando justificada la presunción legal de mandato, no altera la conclusión alcanzada la circunstancia de que, como mandatario, el presentador del documento tenga, bajo responsabilidad en vía civil, el deber de comunicar al obligado tributario todo lo que afecte a sus derechos e intereses.

e) En fin, el argumento del Abogado del Estado –según el cual será la Administración gestora la que, en cada caso y a la vista del expediente, decidirá si es procedente o no apoyarse en la presunción legal del art. 36.2 de la Ley 29/1987, y competencia exclusiva de los Tribunales establecer si dicha decisión se ajusta al principio de proporcionalidad– choca frontalmente con la letra del precepto, que no admite prueba en contrario a la presunción legal que establece.

4

La Sección Cuarta de este Tribunal mediante providencia de 14 de julio de 1998 acordó admitir a trámite la cuestión planteada y dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 [LOTC \(RCL 1979, 2383\)](#), al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, así como publicar la incoación de la cuestión

en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que tuvo lugar en el BOE núm. 180, de 29 de julio de 1998).

5

Por escrito registrado en este Tribunal el 24 de julio de 1998, el Abogado del Estado interpuso recurso de súplica contra la anterior providencia solicitando la revocación de la misma y la inadmisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad, solicitando mediante otrosí, para el caso de ser desestimado el recurso de súplica, la concesión de nuevo plazo para alegaciones. Tal recurso se fundaba en la falta de la relevancia de la norma legal cuestionada para la decisión del proceso ordinario exigida por los arts. 163 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) y 35.1 [LOTC \(RCL 1979, 2383\)](#) , al tratarse en el caso de autos de un verdadero representante voluntario profesional y no de un mero presentador del documento.

6

Por providencia de 9 de septiembre de 1998 la Sección Cuarta de este Tribunal acordó tener por interpuesto por el Abogado del Estado dicho recurso de súplica y dar traslado del mismo al Fiscal General del Estado para que en el plazo de tres días pudiera alegar lo que estimase conveniente, lo que éste llevó a efecto por escrito registrado el día 25 de septiembre de 1998, en el que se adhería al recurso de súplica formulado por el Abogado del Estado, interesando igualmente la inadmisión a trámite de la cuestión de inconstitucionalidad por razones coincidentes con las expresadas por éste y solicitando asimismo la concesión de nuevo plazo de alegaciones en el caso de desestimación del recurso.

7

Por escrito registrado el 16 de septiembre de 1998, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó que dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, poniendo a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General. Posteriormente, por escrito registrado en este Tribunal el día 17 de septiembre siguiente se recibió otra comunicación del Presidente del Senado, en el sentido de que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 [LOTC \(RCL 1979, 2383\)](#) .

8

Mediante Auto de fecha 15 de junio de 1999 el Pleno de este Tribunal acordó desestimar el recurso de súplica del Abogado del Estado, confirmando la admisión a trámite de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Su argumentación era literalmente la siguiente: «identificada la duda de constitucionalidad en la relación de mandato que construye el art. 36.2 de la [Ley 29/1987 \(RCL 1987, 2636\)](#) , resulta indiferente, desde la perspectiva del juicio de relevancia, que en el caso que subyace al planteamiento de aquélla el presentador del documento de autoliquidación del impuesto de sucesiones tuviera la cualidad de gestor administrativo, profesional que, según su Estatuto orgánico (art. 2 del [Reglamento de 1 de marzo de 1963 \[RCL 1963, 503\]](#) , en la redacción dada por el [Real Decreto 606/1977 \[RCL 1977, 747\]](#)), traba con las entidades o particulares cuyos negocios gestiona una verdadera y propia relación de mandato, en el sentido de los arts. 1709 y siguientes del [Código Civil \(LEG 1889, 27\)](#) , al configurarse como representante voluntario del principal odominus negotii, sobre cuya esfera jurídica repercuten las actuaciones realizadas por aquél. En este sentido, y con independencia de que las eventuales consecuencias dimanantes de un indebido cumplimiento de las obligaciones que incumben profesionalmente al gestor administrativo hayan de dilucidarse en el seno de la relación de mandato (en particular, arts. 1718, párrafo primero, 1719 y 1726 del Código Civil), es la incidencia que en el derecho de tutela judicial efectiva ex art. 24.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) , en su dimensión o vertiente primaria de acceso a la jurisdicción, pueda desplegar la relación de mandato a que se contrae el precepto cuestionado por el órgano a quo el nervio de la duda de constitucionalidad suscitada, que, en consecuencia, viene provista de la precisa justificación y relevancia como para merecer su admisión a trámite, y, por ende, la desestimación de la súplica entablada por el Abogado del Estado».

9

Por escrito presentado el día 22 de junio de 1999 el Abogado del Estado en la representación que ostenta instó, al amparo del art. 80 [LOTC \(RCL 1979, 2383 \)](#), la aclaración del anterior Auto, en la medida en que no se pronuncia sobre la concesión de un nuevo plazo de alegaciones a las partes personadas, tal y como había sido pedido en el escrito del recurso de súplica. A tal solicitud se accedió por providencia de la Sección Cuarta con fecha de 29 de junio de 1999, mediante la que se otorgaba un nuevo plazo de quince días para formular alegaciones tanto al Abogado del Estado como al Fiscal General del Estado.

10

Mediante escrito registrado el día 7 de julio de 1999 el Abogado del Estado evacuó el trámite de alegaciones conferido, suplicando que se dictara Sentencia desestimatoria de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Comienza el Abogado del Estado señalando que la denunciada infracción de los arts. 9.3, 14 y 31.1 [CE \(RCL 1978, 2836 \)](#), carece de entidad propia en la medida en que depende exclusivamente de que se haya producido la también alegada vulneración del art. 24.1 CE, porque la [Ley 29/1987 \(RCL 1987, 2636 \)](#) sólo contiene una regla especial en materia de representación de los interesados y, conforme a la jurisprudencia de este Tribunal ([SSTC 4/1988, de 21 de enero \[RTC 1988, 4 \]](#), F. 5), el establecimiento de un régimen especial sólo es inconstitucional en la medida en que carezca de una justificación objetiva o existiendo ésta se aprecie una desproporción entre la finalidad perseguida y el sacrificio impuesto. En efecto, a su juicio, si se apreciase la justificación objetiva y la proporcionalidad de la norma cuestionada al examinar su conformidad con el art. 24.1 CE quedaría demostrada la razonabilidad del art. 36.2 de la Ley 29/1987 y, en consecuencia, su carácter no arbitrario y conforme con los arts. 9.3, 14 y 31.1 CE.

Sentado lo anterior, el Abogado del Estado pasa a exponer las razones por las que considera que el art. 36.2 de la Ley 29/1987 no vulnera el art. 24.1 CE. A este respecto, inicia su argumentación haciendo referencia a los antecedentes de la norma cuestionada, que se remontarían a la normativa del antiguo impuesto de derechos reales, citando a estos efectos, a modo de ejemplos, los arts. 106.5 del [Reglamento de 15 de enero de 1959 \(RCL 1959, 273, 484, 616 \)](#), 106.5 del [Reglamento de 16 de julio de 1932 \(RCL 1932, 935 981, 1278 \)](#) y 119, párrafo tercero, del Reglamento de 20 de abril de 1911. Hecha esta precisión, pone de relieve, de un lado, la correspondencia existente entre el art. 36.2 de la Ley 29/1987 (y su equivalente en el texto refundido del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, el art. 56.3) y diversos preceptos de la [Ley Hipotecaria \(RCL 1946, 886 \)](#) (arts. 6, 42.9 y 249.1) y [Reglamento Hipotecario \(RCL 1947, 476, 642 \)](#) [arts. 39, 427, 429, 432.1 b) y 433], así como del [Reglamento del Registro Mercantil \(RCL 1996, 2112 \)](#) (art. 45.1), reguladores todo ellos de la presentación de documentos para la correspondiente inscripción registral, recordando, además, que los Registradores de la propiedad y, con anterioridad, los contadores de hipotecas, han venido gestionando, o participando en la gestión, del impuesto de derechos reales y de los que le sucedieron, con cita todo ello de determinados artículos doctrinales (fechados en 1890, 1927, 1941, 1948, 1951, 1953 y 1979) acerca de la figura del presentador de documentos para su inscripción registral y la procedencia de su consideración como mandatario.

Y, de otro lado, se refiere el Abogado del Estado a lo que considera jurisprudencia Contencioso-Administrativa relevante, entendiéndolo por tal la que habría atribuido a la presentación de declaraciones tributarias o documentos el carácter de actos de mero trámite, a los efectos de presumir la representación conforme a los arts. 43.2 de la [Ley General Tributaria \(RCL 1963, 2490 \)](#) y 32.3 de la [Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común \(RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246 \)](#) ([SSTS de 7 \[RJ 1994, 3492 \]](#) y [21 de mayo de 1994 \[RJ 1994, 3532 \]](#)), así como la que negaría que la notificación al presentador de un documento a liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales sea fuente de indefensión ([SSTS de 11 de junio de 1983 \[RJ 1983, 3306 \]](#) y [11 de junio de 1988 \[RJ 1988, 4890 \]](#)).

Tras las alegaciones ya reseñadas, pasa el Abogado del Estado a lo que denomina como «estudio y refutación de los argumentos de inconstitucionalidad que la Sala proponente desarrolla».

Ante todo, señala que «a la vista del Auto de 15 de junio de 1999, que desestimó la súplica contra la providencia de admisión», no ha de añadir nada en cuanto a la relevancia del precepto cuestionado.

Ya en el fondo, y con apoyo en extensas consideraciones acerca de los conceptos o nociones de representante, nuncio y mandatario, rechaza el planteamiento efectuado por la Sala proponente de la cuestión, conforme al cual el precepto legal cuestionado constituiría una excepción con respecto tanto al régimen general de las notificaciones, como al de la intervención por medio de representante. En efecto, aparte de señalar el Abogado del Estado que el contenido del art. 36.2 de la [Ley 29/1987 \(RCL 1987, 2636\)](#) relativo a la notificación al presentador en cuanto mandatario o representante se encontraría dentro de los límites de la representación en los procedimientos administrativos, afirma que tanto en la Ley 30/1992 como la Ley General Tributaria, e incluso en la [Ley 1/1998, de 26 de febrero \(RCL 1998, 545\)](#), de derechos y garantías de los contribuyentes, se denomina representación a un conjunto de conductas en interés ajeno que desbordan los límites de la representación voluntaria directa en su sentido más preciso y clásico. Por lo que –viene a argumentar–, siendo representante en dicha normativa general aquel que actúa patentemente en nombre e interés ajeno para cualquier acto o gestión, sea o no su actividad objeto adecuado de una relación jurídica de representación voluntaria directa, habría sido quizás más exacto que la Ley 30/1992 y la Ley General Tributaria hubieran hablado de mandatario o gestor, «aunque este último término hubiera sido fuente de equívocos con la denominación profesional de gestor administrativo».

Lo anterior es lo que vendría a hacerse, incluso con mayor precisión que en la normativa general, en el precepto legal cuestionado y respecto del presentador del documento, lo que, a su juicio, no contradice el art. 24.1 CE ni el resto de la Constitución. En efecto, en el parecer del Abogado del Estado, la atribución legal al presentador del documento, por el solo hecho de la presentación, de la condición de mandatario del obligado al pago o sujeto pasivo, no constituye una decisión arbitraria, habida cuenta de lo que suele ocurrir en el caso abrumadoramente normal (*id quod plerumque accidit*): que quien tiene el documento en su poder para presentarlo lo tiene por consentimiento del interesado, por lo que, normalmente, la investidura legal como mandatario coincidirá con la también condición de mandatario por voluntad del sujeto pasivo tributario; debiéndose atender a la doctrina de este Tribunal conforme a la cual en el enjuiciamiento de la constitucionalidad ha de estarse a la normalidad de los casos ([SSTC 70/1991, de 8 de abril \[RTC 1991, 70\]](#), F. 7; [308/1994, de 21 de noviembre \[RTC 1994, 308\]](#), F. 5; y [73/1996, de 30 de abril \[RTC 1996, 73\]](#), F. 5). Y fuera del caso normal existirá una gestión oficiosa de un negocio ajeno conforme a los arts. 1888, 1892 y 1893 [CC \(LEG 1889, 27\)](#), cuyo paralelismo en cuanto a efectos jurídicos con el caso de mandato *ex contractu* autorizaría al legislador a equiparar ambos supuestos, facilitando así no sólo el tráfico jurídico entre Administración tributaria y contribuyentes, sino también el cumplimiento de la obligación de declarar. Y si bien es cierto –prosigue el Abogado del Estado– que el gestor oficioso puede incumplir su deber de informar al señor del negocio de que le ha sido notificada la comprobación de valores o la liquidación, aquél responderá con arreglo al art. 1889 CC, del mismo modo que el mandatario en supuesto análogo (arts. 1720 y 1726 CC), sin que las vicisitudes internas de la relación de gestión oficiosa o mandato deban afectar al tercero –la Administración tributaria–. Esta justificación del precepto cuestionado, que no sería –dice el Abogado del Estado– la única posible en Derecho, sería adecuada para fundamentarlo sin salir del cuadro conceptual de las instituciones civiles y de las normas administrativas generales sobre notificaciones. Y conforme al art. 1251 CC no hay razón suficiente para defender que la única interpretación posible del art. 36.2 cuestionado sea la de considerarlo como *presunción iuris et de iure* de mandato.

No sería correcta –prosigue el Abogado del Estado– la construcción que, contraponiendo nuncio y representante, interpretaría el art. 36.2 cuestionado como presunción de mandato representativo en sentido estricto. En la expresión «carácter de mandatario» del precepto cuestionado sería posible comprender al nuncio. Y si el presentador fuera un simple nuncio, como lo sería en la mayoría de los casos, estaría jurídicamente más justificado entregar al mismo las notificaciones que dejarlas a cualquier persona por el mero accidente de estar en el domicilio del interesado cuando aquéllas se intentan.

El precepto cuestionado –reitera el Abogado del Estado– no contiene una excepción, sino una

concreción del régimen general de las notificaciones y de la representación en la Ley 30/1992 y la Ley General Tributaria. Tampoco sería válido el argumento de que el presentador podría desconocer los efectos de la notificación, pues lo mismo podría ocurrir al interesado o a la persona que en su domicilio se hiciera cargo de aquélla, dado que están publicados y son cognoscibles los textos legales, debiendo además cumplir la notificación al presentador lo dispuesto en el art. 124.1 de la Ley General Tributaria en cuanto a indicación de recursos y plazos. En el caso normal –insiste– de que el presentador sea mandatarioex contractu, nos encontraríamos dentro de los límites de la Ley 30/1992 y de la Ley General Tributaria; y en el supuesto excepcional del gestor de negocios ajenos, en el que, normalmente, habrá tenido parte el dueño del negocio, aunque sólo sea por desatención, el Código Civil impone al gestor el deber de informar al dueño del negocio. Siendo irrelevante –reitera asimismo– desde el punto de vista de la eficacia de la notificación que el mandatario o gestor oficioso incumplan su deber de informar al principal, pues responderán por ello, no existiendo mayor problema constitucional o dogmático que cuando la notificación se entrega a la empleada del hogar o al amigo de visita y éstos olvidan trasladarla al interesado.

La generalidad del art. 36.2 de la Ley 29/1987 –añade– permitiría moderar su alcance en determinados supuestos, al igual que en el de la notificación a «cualquier persona que se encuentre en el domicilio» del sujeto pasivo (art. 105.4 de la Ley General Tributaria). Conforme a la [STC 73/1996 \(RTC 1996, 73 \)](#), F. 5, no es tarea de este Tribunal «proporcionar a los Jueces y Tribunales la concreta determinación de la forma en que un caso particular ante ellos suscitado encuentra o no cabida dentro de los distintos supuestos previstos en tales preceptos,... pues las Leyes, en su pretensión de racionalidad, se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad». Y frente a las consideraciones del Auto de planteamiento de la cuestión acerca de la carencia de justificación objetiva razonable del precepto legal cuestionado, mantiene el Abogado del Estado que el mismo tiene una «finalidad constitucionalmente legítima», cual es la de facilitar la gestión tributaria (como se deduciría de la [STC 73/1996, F. 4](#)), al poder los interesados cumplir con su obligación de declarar sin necesidad de acreditaciones documentales, con los gastos y molestias que ello supone. Por lo demás –concluye el Abogado del Estado–, está demostrado que las garantías de la notificación al presentador son iguales o mayores que las proporcionadas por el régimen general cuando se notifica a quien no es el interesado.

Finalmente, y tras negar nuevamente que el precepto cuestionado contenga una presunción*iuris et de iure*, rechaza el Abogado del Estado –en contra de lo mantenido por la Sala cuestionante– que falte «un mecanismo que garantice la información adecuada del alcance de la intervención del tercero», porque el art. 3 de la [Ley 1/1998 \(RCL 1998, 545 \)](#) reconoce como derecho de los contribuyentes el de ser informados y asistidos por la Administración tributaria acerca del contenido y alcance de sus obligaciones tributarias, por lo que no existe dificultad alguna para interpretar el precepto legal cuestionado en el sentido de que la condición de mandatario del presentador del documento pueda ser renunciada por éste, o bien revocada por el sujeto pasivo, todo ello en virtud y conforme a preceptos tales como los arts. 1090, 1732, 1734, 1735, 1736 y otros del Código Civil.

11

El Fiscal General del Estado, por escrito registrado en este Tribunal el día 29 de julio de 1999, interesó la desestimación de la presente cuestión. A tal fin, tras exponer sus antecedentes de hecho y las razones del órgano judicial para plantearla, formuló en esencia, respecto de estas últimas, las alegaciones que, sucintamente, se exponen a continuación.

El Fiscal, tras exponer la doctrina de este Tribunal acerca del derecho a la tutela judicial efectiva y sus posibles límites, en su caso constitucionalmente justificados ([SSTC 206/1987 \[RTC 1987, 206 \]](#), [141/1988 \[RTC 1988, 141 \]](#), [60/1989 \[RTC 1989, 60 \]](#), [147/1989 \[RTC 1989, 147 \]](#), [114/1992 \[RTC 1992, 114 \]](#), [5/1993 \[RTC 1993, 5 \]](#) y [73/1996 \[RTC 1996, 73 \]](#)), prosigue señalando la contraposición que en la cuestión que nos ocupa se produciría entre dos intereses diferentes: la exigencia de que el contribuyente tenga conocimiento efectivo de las resoluciones administrativas que le afecten de modo que pueda articular su defensa dentro de los plazos de caducidad establecidos, y la finalidad legítima de la eficiencia en la gestión tributaria ([STC 73/1996](#) y art. 103.1 [CE \[RCL 1978, 2836 \]](#)). El equilibrio entre ambos intereses contrapuestos –argumenta el Ministerio

Fiscal– debería ajustarse a los principios de proporcionalidad y de justicia en la ordenación de los tributos (art. 3 [LGT \[RCL 1963, 2490 \]](#)): «Para llevar a efecto este juicio de proporcionalidad de la norma hay que partir de los fines que justificaron su introducción y que no eran otros que los de superar las enormes dificultades que en la gestión de este impuesto había supuesto el problema de las notificaciones al interesado de las liquidaciones del impuesto que, al amparo del anterior [Texto Refundido de 1967 \(RCL 1967, 933, 1400 \)](#), realizaba la propia Administración Tributaria y que habían acarreado la declaración de nulidad de muchos actos de comunicación por una jurisprudencia consolidada del TS con apoyo en el art. 79 de la [LPA/1958 \(RCL 1958, 1258, 1469, 1504 y RCL 1959, 585 \)](#)». A juicio del Ministerio Fiscal, la presunción de mandato de que se trata no resultaría ni irrazonable ni desproporcionada, en la medida en que el art. 118.1 LGT permitiría la prueba en contrario, y entre el presentador y el obligado tributario mediaría tal relación de confianza, habida cuenta de los datos confiados al primero por el segundo, que justificaría la presunción por la Administración de que aquél es un verdadero mandatario, que ostenta la representación voluntaria del interesado, y no un simple mensajero del mismo. Y de la integración del precepto cuestionado con lo dispuesto por el art. 65.2 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones ([Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre \[RCL 1991, 2734 \]](#)), respecto del supuesto en que el presentador no haya recibido el encargo de todos los interesados, así como de los derechos y obligaciones recíprocos previstos en la normativa civil (arts. 1718 y ss. del [Código Civil \[LEG 1889, 27 \]](#)) para el contrato de mandato, deduce el Fiscal General del Estado que la Sala proponente de la cuestión no ha analizado en su totalidad el régimen jurídico aplicable al caso, al no haber tenido en cuenta el Reglamento que desarrolla la aplicación de la Ley que establece criterios de proporcionalidad en la resolución del problema. En efecto, el art. 65.2 del Reglamento establece una cláusula de garantía fundamental que fortalece el vínculo de confianza sobre el que ha de apoyarse toda relación de mandato entre mandante y mandatario, siendo éste el caso entre el presentador y el obligado por el impuesto. Por tanto, el régimen jurídico de la presentación de los documentos autoliquidativos del impuesto sobre sucesiones no se limita al establecimiento de una nueva presunción de mandato tácito establecido entre el presentador y el obligado tributario, sino que dicha presunción viene deducida de la existencia de una previa relación representativa voluntaria que se integra con el establecimiento de un conjunto de garantías que pasan por la exigencia de que el presentador delimite a quiénes representa y quiénes quedan al margen de la representación. Es evidente que en cada caso concreto y de acreditarse que el presentador no ostentaba la representación de los obligados tributarios y que, pese a ello, hubiere omitido el cumplimiento de dicha obligación, incurrirá en responsabilidad por daños y perjuicios al amparo del art. 1718 del Código Civil, por el incumplimiento de sus deberes como mandatario.

A juicio del Fiscal, en el caso de autos el problema planteado «gira, más que en torno al régimen jurídico que acabamos de exponer, con la constatación de una deficiente notificación» que pudo haber practicado la Administración tributaria en el domicilio designado por el presentador, pues la misma se radicó, al parecer, en una empleada de éste, y de otro lado, con una eventual deficiente comunicación entre el presentador de la autoliquidación y las obligadas tributarias, que no habrían llegado a tener efectivo conocimiento del acto administrativo de valoración de los bienes hereditarios dentro del plazo de los quince días hábiles establecido por el Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas, lo que habría conducido a presentar su reclamación fuera de plazo. En definitiva, considera el Fiscal que, en este caso concreto, no ha existido una vulneración del derecho de defensa de las obligadas tributarias dado que el déficit de garantías que se ha producido no derivaría el régimen jurídico analizado (de la presunción representativa), sino de la constatación de presuntas deficiencias en los actos de notificación realizados por la Administración al presentador y en la falta de diligencia de éste en dar traslado de los mismos a sus representadas, cuestión de legalidad ordinaria que carece de alcance constitucional. Por consiguiente, el régimen jurídico establecido en el art. 36.2 de la [Ley 29/1987 \(RCL 1987, 2636 \)](#), integrado con los preceptos reglamentarios que lo desarrollan, no resultaría contrario ni al artículo 24.1 [CE \(RCL 1978, 2836 \)](#), en lo referente al derecho a la tutela judicial efectiva, ni al artículo 9.3 CE, respecto del principio de seguridad jurídica y de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Por otra parte, y con relación a la eventual quiebra del principio de igualdad ante la Ley tributaria (arts. 14 y 31.1 CE), entiende el Fiscal que lo que el órgano judicial atribuiría al precepto cuestionado es una «discriminación por indiferenciación», en la medida en que al asimilarse la relación que pueda

existir entre el presentador del documento y el obligado a su pago con la que contractualmente se establece en un mandato representativo voluntario, se están atribuyendo facultades de intervención al mero presentador en las actuaciones de gestión, lo que podría permitirle actuar al margen de la voluntad de los obligados, con indefensión para los mismos. En suma, lo que la Sala cuestionante plantea es la eventual situación discriminatoria que se produce al establecerse un mismo régimen jurídico tanto para aquellos que han otorgado voluntariamente una representación y, por tanto, se vinculan con una relación de mandato, cómo para aquellos otros que simplemente le encomiendan a un tercero, ajeno a todo vínculo representativo, la presentación de un documento autoliquidativo del impuesto sobre sucesiones. Sin embargo, señala el Fiscal que, ni conforme a la doctrina de este Tribunal (cita a este respecto las [SSTC 86/1985 \[RTC 1985, 86 \]](#) , [19/1988 \[RTC 1988, 19 \]](#) , [151/1991 \[RTC 1991, 151 \]](#) y [164/1995 \[RTC 1995, 164 \]](#)) el principio de igualdad permite fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación, ni se advierte que el legislador haya introducido factor discriminatorio alguno por la asimilación del presentador al mandatario, pues la presunción legal de que aquí se trata se limitaría exclusivamente a advenir y constatar la previa existencia de una relación de mandato representativo que uniría al presentador del documento con el interesado, dado que en la primera comparecencia ante la Administración tributaria la norma reglamentaria «obliga al presentador a designar expresamente a los interesados que son sus mandantes, cuando no todos ellos le han conferido esta representación». Siendo esto así, el precepto cuestionado respeta el principio de igualdad, dado que otorga un trato legislativo semejante a dos situaciones iguales, pues en ambos casos se parte de la constatación de una misma relación voluntaria de representación.

Finalmente, rechaza el Fiscal tanto que nos encontremos ante un régimen excepcional de presunciones habida cuenta de que un sistema semejante se establece en el art. 56.3 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, como que se trate de un régimen excepcional de notificaciones, puesto que el art. 105.4 de la Ley General Tributaria permitiría la notificación en el domicilio del representante, y entre el presentador del documento y el interesado existiría una verdadera relación de mandato representativo, no porque así lo determine la Ley, sino porque ha debido de existir un común acuerdo de voluntades entre uno y otro previo a la presentación del documento.

12

Por providencia de 4 de abril de 2006 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 5 del mismo mes y año.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha plantea, por medio de Auto de 25 de junio de 1997, la cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 36.2 de la [Ley 29/1987, de 18 de diciembre \(RCL 1987, 2636 \)](#) , del impuesto sobre sucesiones y donaciones, por la posible vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 [CE \[RCL 1978, 2836 \]](#)), del principio de igualdad (art. 14 CE), del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y del derecho a un sistema tributario justo basado en el principio de igualdad (art. 31.1 CE).

La Sala considera que el precepto cuestionado vulnera la prohibición de indefensión establecida en el art. 24.1 CE porque, presumiend*o* iuris et de iure que quien presenta la declaración del impuesto sobre sucesiones y donaciones actúa como mandatario del obligado al pago, le autoriza a intervenir en todas las actuaciones relacionadas con la gestión del tributo, lo que propicia situaciones de indefensión al dar validez a notificaciones de actos administrativos que no garantizan su conocimiento efectivo por los interesados, obstaculizando «el derecho de acceso a la tutela judicial». Por su parte, la vulneración de los principios de igualdad (arts. 14 y 31.1 de la Constitución Española) y de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) se produciría porque, pese a que el precepto cuestionado persigue el fin lícito de facilitar la gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, dicha finalidad, ni constituye razón suficiente para prescindir de las garantías que para los

interesados derivan del régimen general de notificaciones y de intervención por medio de representante, ni autoriza a sacrificar la libertad de decidir a quién y hasta qué límite se ha de conferir la confianza necesaria para que sus actos aparezcan como propios.

Tanto el Abogado del Estado como el Fiscal General del Estado se oponen, sin embargo, a la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad. El primero considera que la atribución legal al presentador del documento, por el solo hecho de la presentación, de la condición de mandatario del obligado al pago, no vulnera el art. 24.1 CE y, por ende, los arts. 9.3, 14 y 31.1 CE, dado que no constituye una decisión arbitraria. Y no lo sería, no sólo porque tiene la «finalidad constitucionalmente legítima» de facilitar la gestión tributaria, sino también porque en la normalidad de los casos, el presentador es mandatario ex contractu del sujeto pasivo, y cuando no lo es (gestor de negocios ajenos), o incumple el deber de comunicar al interesado las notificaciones recibidas o diligencias suscritas, siempre puede este último reclamar una indemnización por el perjuicio causado (arts. 1726 y 1889 del [Código Civil \[LEG 1889, 27 \]](#) : CC). Y también queda abierta la posibilidad para el interesado de revocar el mandato y para el presentador de renunciar a su condición de mandatario (entre otros, art. 1732 CC).

Por su parte, el Fiscal entiende que la presunción de mandato prevista en el art. 36.2 de la Ley 29/1987 no resulta irrazonable ni desproporcionada en la medida en que el art. 118 de la [Ley General Tributaria \(RCL 1963, 2490 \)](#) permite la prueba en contrario y el art. 65.2 del [Real Decreto 1629/1991 \(RCL 1991, 2734 \)](#) limita el efecto de las notificaciones que se hagan al presentador o las diligencias que suscriba a las personas que manifieste expresamente representar. A su juicio, en el caso de autos, la problemática se plantea como consecuencia de la constatación de presuntas deficiencias en los actos de notificación realizados por la Administración al presentador del documento y en la falta de diligencia de éste para dar traslado de aquéllos a sus representados, lo que constituye una cuestión de legalidad que no sólo carece de alcance constitucional, sino que, además, no contradice ni el art. 24.1 CE ni el art. 9.3, también de la CE.

2

El art. 36.2 de la [Ley 29/1987, de 18 de diciembre \(RCL 1987, 2636 \)](#), del impuesto sobre sucesiones y donaciones, cuyo origen se encuentra en el Real Decreto de 20 de abril de 1911, dispone lo siguiente: «El presentador del documento tendrá, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del impuesto, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados».

Con este punto de partida, es claro que la cuestión planteada requiere, ante todo, desentrañar el contenido y alcance del art. 36.2 de la Ley 29/1987. Y, a este respecto, conviene comenzar precisando que el impuesto sobre sucesiones y donaciones, con carácter general, puede gestionarse de dos formas diversas: en primer lugar, mediante el régimen de liquidación administrativa, en cuyo caso los sujetos pasivos deberán presentar ante los órganos competentes de la Administración tributaria bien los documentos a los que se hayan incorporado los actos o contratos sujetos al impuesto, bien una declaración escrita en la que consten las circunstancias relevantes para la liquidación, con la finalidad de que aquélla proceda a la práctica de las correspondientes liquidaciones; y, en segundo lugar, mediante el régimen de autoliquidación, a cuyos efectos el sujeto pasivo deberá practicar «las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible» (arts. 31.1 de la Ley 29/1987 y 64 del [Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre \[RCL 1991, 2734 \]](#)).

Por otra parte, de la detallada regulación del citado Reglamento deriva que los sujetos pasivos están obligados a presentar el documento que incorpore los actos o contratos sujetos al impuesto (art. 64.1), documento que tendrá «la consideración de declaración tributaria» (art. 66.2). No obstante, si no existe el citado documento deberá presentarse «una declaración» en la que se hagan constar los actos o contratos sujetos al impuesto (art. 66.3). Pues bien, como expresamente aclara el art. 65 del citado Reglamento, el «documento» a que hace referencia el art. 36 cuestionado en este

proceso, no es sólo aquel en el que figuran los actos o contratos sujetos al tributo, sino también la declaración del obligado tributario en la que manifiesta la realización del hecho imponible y comunica los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria (hoy, art. 128.1 de la [Ley 58/2003 \[RCL 2003, 2945 \]](#)).

Al presentador de ese documento o declaración tributaria distinto del propio sujeto pasivo, el art. 36 de la Ley 29/1987 le otorga la condición de «mandatario» del obligado al pago del impuesto sobre sucesiones y donaciones (como igualmente se hace en el art. 56.3 del [Real Decreto Legislativo 1/1993 \[RCL 1993, 2849 \]](#) en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales), figura jurídica esta detalladamente regulada en el campo del Derecho privado. Así, con arreglo a lo dispuesto en el Código Civil, por el contrato de mandato se obliga una persona a prestar algún servicio o hacer alguna cosa por cuenta o encargo de otra (art. 1709 CC), mandato que puede ser expreso (por instrumento público o privado o de palabra) o tácito (art. 1710 CC), y general, que alcanza a todos los negocios del mandante, o especial, que comprende uno o más negocios determinados (art. 1712 CC), no pudiendo el mandatario traspasar los límites de aquel mandato (art. 1714 CC). Al propio tiempo, regula nuestro Código Civil la gestión de negocios ajenos, que realiza quien «se encarga voluntariamente de la agencia o administración de los negocios de otro, sin mandato de éste» (art. 1888 CC), supuesto en el que el dueño del negocio «será responsable de las obligaciones contraídas en su interés» cuando se aproveche de las ventajas de la gestión o ésta hubiera tenido por objeto evitarle algún perjuicio inminente y manifiesto (art. 1893 CC).

Ahora bien, el art. 36.2 cuestionado no se limita a atribuir al presentador del documento la condición de mandatario, sino que también determina de forma precisa la extensión del mandato. En particular, además de facultar a la Administración para notificarle, con carácter general, cualquier acto relacionado con el documento presentado y, en particular, tanto los actos de comprobación de valores como las liquidaciones tributarias derivadas del mismo, permite asimismo al presentador del documento suscribir cualquier diligencia relacionada con el tributo, notificaciones y diligencias que «tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados». En definitiva, de la literalidad del art. 36.2 se desprende que atribuye al «presentador del documento» un mandato representativo pleno para la entera gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, es decir, sobre la totalidad de las actuaciones administrativas que puedan derivarse del documento o declaración presentado, tanto por los datos incorporados a la misma como por los omitidos. En este sentido se ha manifestado el máximo intérprete de la legalidad al señalar que se trata de una «auténtica representación que se presume por la Ley, ex factis, del hecho de declararse el tercero presentador del documento» ([SSTS de 7 \[RJ 1994, 3492 \]](#) y [21 de mayo de 1994 \[RJ 1994, 3532 \]](#) y de [14 de febrero de 2000 \[RJ 2000, 781 \]](#)), que la norma establece «un mandato representativo para la entera vía de gestión tributaria, desde la iniciación a la conclusión, sin distinguir entre actos de trámite o resolutorios», siendo el efecto jurídico inmediato de dicha relación «la imputación al contribuyente (mandante) [de] las actuaciones del presentador (mandatario), según advierte el art. 1727 del Código Civil» ([STS de 24 de octubre de 1987 \[RJ 1987, 8381 \]](#)).

Siendo esto así, basta con acudir al Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones ([Real Decreto 1629/1991 \[RCL 1991, 2734 \]](#)) para comprobar cómo, en principio, quien presenta el referido «documento» ante la Administración podría recibir la notificación de requerimientos de información y atender a los mismos (art. 74.2.b), recibir la notificación de liquidaciones provisionales o definitivas, parciales, complementarias o caucionales (arts. 76 y 79), o la comunicación de la iniciación de un procedimiento especial sobre presunciones de hechos imposables, en el curso del cual se puede manifestar la conformidad o disconformidad con la propuesta de incremento de la base imponible (art. 92), y también la del inicio de un procedimiento para la adición de bienes a la masa hereditaria, en el que también puede prestarse la conformidad con el incremento de base imponible mediante la adición del valor de los bienes propuesta (art. 93).

3

El examen que hasta ahora hemos hecho del art. 36.2 de la [Ley 29/1987 \(RCL 1987, 2636 \)](#) permite concluir –tal y como hace la Sala que plantea la presente cuestión– que el tratamiento que dicho precepto otorga al presentador del documento en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y

donaciones es sensiblemente diferente del que se establece con carácter general en materia de representación en la Ley General Tributaria para el resto de los tributos (excepción hecha del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados). En efecto, la representación se regulaba en el art. 43 de la [Ley 230/1963, de 28 de diciembre \(RCL 1963, 2490 \)](#), general tributaria, precepto en virtud del cual el sujeto pasivo con capacidad de obrar podía actuar por medio de representante, representación que, cuando se trata de interponer reclamaciones, desistir de ellas o renunciar derechos en nombre de un sujeto pasivo, debía ser debidamente acreditada «mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparencia ante el órgano administrativo competente».

Una regulación similar a la anterior se establece en la actualidad en el art. 46 de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945 \)](#), general tributaria, que permitiendo también al sujeto pasivo actuar mediante representante, exige que se acredite de forma fehaciente dicha representación para «interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos», así como en todos los supuestos en los que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos de gestión de los tributos, inspección, recaudación, sancionador y de revisión administrativa.

Además de esa representación voluntaria, la normativa tributaria prevé, de un lado, supuestos en los que se impone una representación legal tanto para aquellas personas que carezcan de capacidad de obrar como para las personas jurídicas y para las entidades sin personalidad jurídica (arts. 44 de la Ley 230/1963 y 45 de la Ley 58/2003) y, de otro, casos en los que se exige una representación a las personas físicas y entidades no residentes en territorio español (arts. 47 de la Ley 58/2003; 10 del [Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo \[RCL 2004, 651 \]](#), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, y 164.1.7 de la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre \[RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 \]](#), del impuesto sobre el valor añadido).

También es necesario señalar que la normativa tributaria prevé supuestos en los que se puede presumir la representación. Así, con carácter general, se presume *iuris tantum* concedida la representación para los actos de mero trámite (arts. 43.2 de la Ley 230/1963 y 46.3 de la Ley 58/2003); además, en la actualidad, cuando «concurran varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario», aunque «la liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación» (art. 46.6 de la Ley 58/2003).

4

Una vez examinado el mandato representativo establecido en el art. 36.2 de la [Ley 29/1987 \(RCL 1987, 2636 \)](#) y el régimen que sobre la representación establece con carácter general la Ley General Tributaria, procede examinar, ante todo, la alegada vulneración del art. 24.1 [CE \(RCL 1978, 2836 \)](#) que, como señala con acierto el Abogado del Estado, es la única que tiene entidad propia, pues las demás sólo entrarían en juego por vía de consecuencia, es decir, si, como indica el Auto de planteamiento, se obstaculiza el acceso a la jurisdicción.

Tal y como ha quedado expuesto en los antecedentes, la Sala cuestionante considera que el art. 36.2 viola el derecho a obtener la tutela judicial efectiva porque propicia situaciones de indefensión, ya que la notificación de los actos administrativos de naturaleza tributaria a quien no siendo el sujeto pasivo del impuesto sobre sucesiones y donaciones presenta el documento sujeto al citado impuesto –notificación a la que la norma cuestionada confiere pleno valor y efectos– no garantiza su conocimiento efectivo por los interesados «en condiciones de ejercitar todos los recursos que el ordenamiento jurídico pone a su alcance» para hacer viable, en el último término, el acceso a la jurisdicción en orden a la defensa de sus derechos e intereses legítimos.

Desde luego, no es posible ignorar la trascendencia que tiene la previsión contenida en el art. 36.2 de la Ley 29/1987 desde la perspectiva del derecho de los obligados tributarios a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. En efecto, el precepto cuestionado autoriza a la Administración tributaria a notificar al presentador del documento o declaración relativa al impuesto sobre sucesiones y donaciones cualesquiera actos de

gestión relacionados con el citado tributo, singularmente los de liquidación y los de comprobación de valores. Y a nadie escapa que la notificación de dichos actos administrativos tiene una clara dimensión constitucional, dado que determina el inicio de los plazos para su impugnación. A este respecto, debe recordarse, de un lado, que para impugnar los actos de gestión en materia del impuesto sobre sucesiones y donaciones se disponía, al momento de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, de un plazo de tan sólo quince días, bien para interponer un recurso de reposición (art. 4 del [Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre \(RCL 1979, 2356, 2757 \)](#), por el que se regula el recurso de reposición previo al económico-administrativo), bien para presentar una reclamación económico-administrativa (art. 25 del [Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre \[RCL 1980, 2857 \]](#), por el que se articula la [Ley 39/1980, de 5 de julio \[RCL 1980, 1681 \]](#), de bases sobre procedimiento económico-administrativo), plazo que ha sido elevado a un mes por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (arts. 223.1 y 235.1, respectivamente); y, de otro lado, que para interponer un recurso contencioso-administrativo ante el órgano judicial competente es preciso haber agotado la vía administrativa previa (arts. 37.1 de la [Ley de 27 de diciembre de 1956 \[RCL 1956, 1890 \]](#), y 25.1 de la [Ley 29/1998, de 13 de julio \[RCL 1998, 1741 \]](#), ambas reguladoras de la jurisdicción contencioso-administrativa). La consecuencia del establecimiento de estos plazos es que el acto no impugnado tempestivamente a partir de su notificación deviene firme y consentido, siendo, en principio, irrecurrible [arts. 40 a) LJCA/1956 y 28 LJCA/1998], lo que impediría al interesado el acceso a la jurisdicción a la búsqueda de una resolución, estimatoria o desestimatoria, sobre el fondo de sus pretensiones.

En definitiva, es evidente que la previsión contenida en el art. 36.2 de la Ley 29/1987 tiene incidencia en el derecho a la tutela judicial efectiva de los obligados tributarios. Y la tiene en la medida en que la notificación de los actos de gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones a quien no siendo sujeto pasivo del mismo presenta el documento, puede constituir un obstáculo insalvable para los obligados tributarios en orden a la obtención de una resolución de fondo ante la jurisdicción en aquellos casos en los que el presentador no les comunique dichos actos o no lo haga tempestivamente. Corresponde, pues, examinar la legitimidad constitucional de aquella incidencia.

5

Ya en este punto, hemos de reiterar nuestra doctrina general sobre los actos de comunicación procesal y, más concretamente, sobre las notificaciones de los actos a los interesados, pues no cabe duda de que una norma legal que establezca un requisito que imposibilite u obstaculice el acceso a la jurisdicción de los obligados tributarios y, por ende, impida el control de la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (art. 106.1 [CE \[RCL 1978, 2836 \]](#)), es lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos (art. 24.1 CE). No debemos olvidar que el art. 24.1 CE establece una doble garantía en el ejercicio de los derechos e intereses legítimos de las personas «pues no sólo proscribiera que los Jueces y Tribunales cierran arbitrariamente los cauces judiciales legalmente previstos a quienes, estando legitimados para ello, pretenden defender sus propios derechos e intereses, sino que también prohíbe al legislador que, con normas excluyentes de la vía jurisdiccional, les impida el acceso al proceso, prohibición, esta última, que se refuerza por lo prevenido en el art. 106.1 CE, cuando se trata de impetrar justicia frente a la actuación de las Administraciones públicas» ([SSTC 197/1988, de 24 de noviembre \[RTC 1988, 197 \]](#), F. 4; y [18/1994, de 20 de enero \[RTC 1994, 18 \]](#), F. 5).

En efecto, el acceso a la jurisdicción configura el primer contenido del derecho a obtener la tutela de Jueces y Tribunales (entre muchas, [SSTC 220/1993, de 30 de junio \[RTC 1993, 220 \]](#), F. 2; [34/1994, de 31 de enero \[RTC 1994, 34 \]](#), F. 2; y [273/2005, de 27 de octubre \[RTC 2005, 273 \]](#), F. 5), siendo un derecho prestacional de configuración legal cuyo ejercicio está sujeto a la concurrencia de los presupuestos y requisitos procesales que, en cada caso, haya establecido el legislador ([SSTC 206/1987, de 21 de diciembre \[RTC 1987, 206 \]](#), F. 5; [182/2004, de 2 de noviembre \[RTC 2004, 182 \]](#), F. 2; y [273/2005, de 27 de octubre \[RTC 2005, 273 \]](#), F. 5), pero que sólo serán constitucionalmente válidos cuando estén dirigidos a preservar otros derechos, bienes o intereses constitucionalmente protegidos y guarden la adecuada proporcionalidad con la naturaleza del proceso y la finalidad perseguida. Por tanto, el derecho reconocido en el art. 24.1 CE puede verse conculcado por aquellas normas que impongan requisitos impositivos u obstaculizadores del acceso

a la jurisdicción, si tales trabas resultan innecesarias, excesivas y carecen de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador ([SSTC 158/1987, de 20 de octubre \[RTC 1987, 158\]](#) , F. 4; [60/1989, de 16 de marzo \[RTC 1989, 60\]](#) , F. 4; [32/1991, de 14 de febrero \[RTC 1991, 32\]](#) , F. 4; [114/1992, de 14 de septiembre \[RTC 1992, 114\]](#) , F. 3; y [273/2005, de 27 de octubre \[RTC 2005, 273\]](#) , F. 5).

A los efectos de determinar si la previsión legal cuestionada puede generar un obstáculo irrazonable o desproporcionado en el acceso a la jurisdicción, en cuanto derecho a un enjuiciamiento del fondo del asunto por parte de los sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, conviene también recordar que este Tribunal ha declarado reiteradamente que el derecho de defensa, incluido en el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, que reconoce el art. 24.1 CE, garantiza el derecho a acceder al proceso en condiciones de poder ser oído y ejercer la defensa de los derechos e intereses legítimos. Por esta razón hemos venido exigiendo un especial deber de diligencia a los órganos judiciales en los actos de comunicación «que asegure, en la medida de lo posible, su recepción por los destinatarios, dándoles así la oportunidad de defensa y de evitar la indefensión» (por todas, [SSTC 162/2002, de 16 de septiembre \[RTC 2002, 162\]](#) , F. 3; [199/2002, de 28 de septiembre \[RTC 2002, 199\]](#) , F. 2; [55/2003, de 24 de marzo \[RTC 2003, 55\]](#) , F. 2; [138/2003, de 14 de julio \[RTC 2003, 138\]](#) , F. 2; y [19/2004, de 23 de febrero \[RTC 2004, 19\]](#) , F. 4), lo que obliga a procurar el emplazamiento o citación personal y directa de los interesados, siempre que sea factible, asegurando de este modo que puedan comparecer en el proceso y defender sus posiciones. Para ello, hemos exigido que dichas comunicaciones se efectúen, con carácter general, en la persona del interesado (por ejemplo, [SSTC 158/2001, de 2 de julio \[RTC 2001, 158\]](#) , F. 2; [220/2002, de 25 de noviembre \[RTC 2002, 220\]](#) , F. 3; y [55/2003, de 24 de marzo \[RTC 2003, 55\]](#) , F. 2) o de su representante [pues no cabe duda alguna de que «los actos de comunicación procesal entendidos con los representantes legales surten los mismos efectos que los realizados directamente con sus representados» (por todas, [STC 113/2001, de 17 de diciembre \[RTC 2001, 113\]](#) , F. 4)], tanto más –debemos añadir ahora– cuando el contenido de los actos que son objeto de comunicación puede revelar aspectos de la intimidad personal y familiar de los interesados [y, como hemos señalado, los datos económicos con trascendencia tributaria forman parte del contenido propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás que garantiza el art. 18.1 CE ([SSTC 45/1989, de 20 de febrero \[RTC 1989, 45\]](#) , F. 9; [233/1999, de 16 de diciembre \[RTC 1999, 233\]](#) , F. 7; [47/2001, de 15 de febrero \[RTC 2001, 47\]](#) , F. 8; y [233/2005, de 26 de septiembre \[RTC 2005, 233\]](#) , F. 4)].

Lo anterior no supone, sin embargo, «que no sean constitucionalmente válidas las formas de comunicación procesal realizadas con personas distintas de los destinatarios del acto o resolución judicial, pues así lo exige el aseguramiento del desarrollo normal del proceso y la necesidad de garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva de la contraparte» ([STC 21/2006, de 30 de enero \[RTC 2006, 21\]](#) , F. 3). En esta línea, hemos admitido que dichas comunicaciones puedan ser realizadas con terceras personas, esto es, con personas distintas de los destinatarios del acto o resolución, en cuyo caso, el cumplimiento de los requisitos y condiciones legales para practicar la notificación tienen relevancia constitucional en cuanto que son garantía de que el interesado conocerá el acto o resolución que le afecta y podrá, en consecuencia, ejercer adecuadamente su derecho de defensa (por todas, [SSTC 199/2002, de 28 de septiembre \[RTC 2002, 199\]](#) , F. 2; [19/2004, de 23 de febrero \[RTC 2004, 19\]](#) , F. 4; y [21/2006, de 20 de enero \[RTC 2006, 21\]](#) , F. 3). Ahora bien, en estos supuestos hemos dicho que «si bien el legislador permite en ocasiones que el acto de comunicación procesal se realice a persona diferente del interesado, establece una serie de requisitos para tal modalidad de llamamiento que el acto ha de cumplir, pues aquellas exigencias encuentran su razón de ser y finalidad última en la garantía de que el destinatario del acto tendrá oportuna noticia del mismo [y]... por ello, el cumplimiento de tales requisitos deberá examinarse en cada supuesto concreto de conformidad con aquella ratio y fundamento que inspira su existencia» ([SSTC 195/1990, de 29 de noviembre \[RTC 1990, 195\]](#) , F. 3; y [21/2006, de 20 de enero, F. 3](#)).

Por consecuencia, sólo hemos admitido la comunicación con terceras personas en aquellos supuestos en los que, no siendo posible la comunicación personal con el propio interesado o su representante, concurría la característica de la «proximidad», para que el receptor pueda hacer llegar con facilidad a manos del destinatario la documentación correspondiente, «cercanía» que permite presumir el conocimiento a tiempo por el interesado o su representante del contenido del acto que se

notifica en orden a asegurar su derecho a intervenir en el proceso para la defensa de sus derechos e intereses legítimos (por ejemplo, terceras personas que se encontraban en el domicilio del interesado o de su representante, tales como empleados o familiares, o cercanas al mismo, como el conserje de la finca o vecino: [STC 19/2004, de 23 de febrero \[RTC 2004, 19 \]](#), F. 4).

No obstante, hemos advertido que incluso en esos supuestos de «proximidad» o «cercanía» geográfica no se puede presumir sin más que la traslación del acto de comunicación del tercero al interesado se ha producido de forma regular, por lo que cuando éste cuestiona la recepción de dicha comunicación, debe dársele la oportunidad de acreditar que no se ha producido. Esto es, la notificación del acto a persona distinta del interesado, aunque se haya efectuado en la forma y con el cumplimiento de los requisitos previstos en la Ley, no implica ipso facto la validez constitucional del citado acto de comunicación pues, para garantizar tanto el derecho de acceso a la jurisdicción de los interesados como el derecho de defensa, es imprescindible que se les haya producido efectivamente la traslación de su contenido a tiempo de poder reaccionar, lo que exige, en todo caso, darles la oportunidad de probar que ese contenido del acto de comunicación con terceras personas (se haya producido la citada comunicación en forma legal o no) no les fue trasladado con el tiempo suficiente para reaccionar en defensa de sus derechos e intereses legítimos.

En efecto, «este Tribunal ha considerado que los órganos judiciales no pueden presumir, sin lesionar el derecho reconocido en el art. 24.1 CE, que las notificaciones realizadas a través de terceras personas (conserje de la finca, vecino...) hayan llegado al conocimiento de la parte interesada, cuando la misma cuestiona fundadamente la recepción del acto de comunicación procesal o la fecha en que le fue entregada la cédula por el tercero, supuesto en el cual, a la vista de las circunstancias del caso, de las alegaciones formuladas y de la prueba que pudiera eventualmente practicarse, están obligados a emitir un pronunciamiento expreso sobre la posibilidad o no de que el tercero haya cumplido con su deber de hacer llegar en tiempo el acto de comunicación procesal a su destinatario ([SSTC 22/1987, de 20 de febrero \[RTC 1987, 22 \]](#), F. 2; [195/1990, de 29 de noviembre \[RTC 1990, 195 \]](#), FF. 3 y 4; [275/1993, de 20 de septiembre \[RTC 1993, 275 \]](#), FF. 4 y 5; [326/1993, de 8 de noviembre \[RTC 1993, 326 \]](#), F. 5; [39/1996, de 11 de marzo \[RTC 1996, 39 \]](#), FF. 2 y 3; [113/2001, de 7 de mayo \[RTC 2001, 113 \]](#), FF. 5 y 6, y [199/2002, de 28 de octubre \[RTC 2002, 199 \]](#), F. 2)» ([STC 21/2006, de 30 de enero \[RTC 2006, 21 \]](#), F. 3).

Por esta razón, hemos venido admitiendo, a quienes se han visto perjudicados por los actos de comunicación a terceras personas, la prueba de que el contenido del acto no les ha sido trasladado en tiempo y forma. Y, en este sentido, no hemos admitido la virtualidad de determinados actos de comunicación procesal en supuestos en que sus destinatarios finales habían acreditado, por las circunstancias concurrentes en cada caso, que no habían tenido un conocimiento efectivo de los mismos a tiempo de reaccionar en los plazos y con los mecanismos procesales establecidos en el ordenamiento jurídico. Así, por ejemplo, hemos negado eficacia a los actos de comunicación procesal realizados, por ejemplo, al conserje de una finca que reconoce no haber trasladado la notificación al interesado ([STC 275/1993, de 20 de septiembre \[RTC 1993, 275 \]](#), F. 3), al vecino que retrasa maliciosamente el traslado de la notificación al interesado ([STC 39/1996, de 11 de marzo \[RTC 1996, 39 \]](#), F. 3), al vecino de un domicilio que se duda fuese el del interesado ([STC 19/2004, de 23 de febrero \[RTC 2004, 19 \]](#), F. 4), al vecino que se niega a firmar la diligencia de notificación ([STC 21/2006, de 30 de enero \[RTC 2006, 21 \]](#)), e incluso al Procurador que fallece el mismo día que recibe la notificación que debía trasladar ([STC 59/1998, de 16 de marzo \[RTC 1998, 59 \]](#), F. 3).

Se trata, a fin de cuentas, de valorar una eventual indefensión por «el incumplimiento por parte de una tercera persona de la carga de comunicar la citación en observancia del deber de colaboración con la justicia» ([STC 82/2000, de 27 de marzo \[RTC 2000, 82 \]](#), F. 6).

La doctrina que acabamos de sintetizar, aunque ha sido elaborada en relación con los emplazamientos en los procesos judiciales, conforme señalábamos en la [STC 291/2000, de 30 de noviembre \[RTC 2000, 291 \]](#), es también de aplicación a las notificaciones efectuadas por la Administración tributaria (F. 5). Ciertamente hemos entendido que las exigencias de la tutela judicial efectiva no son trasladables, en general, a la vía administrativa, dado que este derecho fundamental, en cuanto poder jurídico que tienen los titulares de derechos e intereses legítimos de acudir a los

órganos jurisdiccionales para reclamar la solución de un conflicto, tiene su lugar propio de satisfacción en un proceso judicial, de manera que «son los Jueces y Tribunales los que han de otorgar la tutela judicial efectiva y los únicos, en consecuencia, a los que cabe imputar su violación» ([STC 197/1988, de 24 de octubre \[RTC 1988, 197\]](#) , F. 3; y en el mismo sentido [STC 26/1983, de 13 de abril \[RTC 1983, 26\]](#) , F. 1; y [AATC 263/1984, de 2 de mayo, F. 1; 664/1984, de 7 de noviembre \[RTC 1984, 664 AUTO\]](#) , F. 1; y 104/1990, de 9 de marzo, F. 2). Sin embargo, hemos admitido que cabe la posibilidad de que el art. 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales «en aquellos casos que no se permite al interesado, o se le dificulte, el acceso a los Tribunales» ([STC 197/1988, de 24 de octubre \[RTC 1988, 197\]](#) , F. 3), como ocurre, por ejemplo, cuando en virtud de una norma «quedara impedido u obstaculizado el derecho de acceso a los Tribunales de justicia» ([SSTC 90/1985, de 22 de julio \[RTC 1985, 90\]](#) , F. 4; y [123/1987, de 1 de julio \[RTC 1987, 123\]](#) , F. 6). La indefensión originada en vía administrativa tiene relevancia constitucional, entonces, cuando la causa que la provoque impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento (en sentido parecido, [STC 291/2000, de 30 de noviembre \[RTC 2000, 291\]](#) , F. 4).

6

A la luz de la doctrina expuesta procede concretar, en primer lugar, cuál es la finalidad que persigue la norma cuestionada, para luego determinar si la medida adoptada para alcanzar el fin es necesaria, razonable y proporcionada al mismo. Y a este respecto debemos señalar que es pacíficamente aceptado que el art. 36.2 de la [Ley 29/1987 \(RCL 1987, 2636\)](#) persigue facilitar la gestión tributaria y, particularmente, la práctica de notificaciones de los actos administrativos en el impuesto sobre sucesiones y donaciones. En este sentido, señala el Abogado del Estado que la norma cuestionada busca «favorecer la mejor gestión tributaria» facilitando al mismo tiempo a los interesados «el cumplimiento de su obligación de declarar», y el Fiscal General del Estado, tras señalar que el precepto cuestionado tiene como finalidad legítima «la mayor agilidad y mejor eficiencia en la gestión tributaria» del impuesto sobre sucesiones y donaciones, subraya que se introdujo para «superar las enormes dificultades que en la gestión de este impuesto había supuesto el problema de las notificaciones al interesado de las liquidaciones» del mismo que «realizaba la propia Administración tributaria y que habían acarreado la declaración de nulidad de muchos actos de comunicación por una jurisprudencia consolidada» del Tribunal Supremo.

Pues bien, conviene dejar claro desde un principio que el precepto cuestionado atiende a una finalidad que, como dijimos en el fundamento jurídico 4 de la [STC 73/1996, de 30 de abril \(RTC 1996, 73\)](#) , es constitucionalmente legítima, a saber: «la eficiencia en la gestión tributaria» o, más concretamente, «la necesaria protección de la eficacia de la actuación administrativa (art. 103.1 [CE \[RCL 1978, 2836\]](#))» en orden a la gestión de los tributos (en este caso, del impuesto sobre sucesiones y donaciones). Ahora bien, como también hemos señalado en otras ocasiones, «el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo» ([SSTC 194/2000, de 19 de julio \[RTC 2000, 194\]](#) , F. 5; y [255/2004, de 22 de diciembre \[RTC 2004, 255\]](#) , F. 6), ya que para que esto último suceda es preciso que se respeten escrupulosamente todos los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución. Y esta última exigencia es, precisamente, a juicio de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, la que no cumple el art. 36.2 de la [Ley 29/1987 \(RCL 1987, 2636\)](#) , en la medida en que vulnera el derecho a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión, garantizado en el art. 24.1 CE.

7

Acabamos de concluir que el precepto cuestionado persigue una finalidad constitucionalmente legítima, a saber, una mayor eficacia en la gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Procede ahora, pues, examinar si la medida concreta que se adopta por la norma legal para atender a dicho fin es necesaria, razonable y proporcionada al mismo. Y, a este respecto, podemos ya adelantar, a la luz de la doctrina expuesta, que la previsión del art. 36.2 de la [Ley 29/1987 \(RCL](#)

[1987, 2636](#)), del impuesto sobre sucesiones y donaciones, supone un obstáculo para el «acceso a la tutela judicial» efectiva de los obligados tributarios que puede calificarse como desproporcionado y, por ende, contrario al art. 24.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) .

En efecto, de la mera lectura del art. 36 de la Ley 29/1987 se desprende inequívocamente que cuando el precepto alude al «presentador del documento» no se está refiriendo al propio «interesado», en la medida en que califica a aquél como «mandatario de los obligados al pago del Impuesto», otorgando a los actos de gestión tributaria realizados por la Administración con el presentador el mismo valor y eficacia «que si se hubieran entendido con los mismos interesados». Es evidente que el precepto cuestionado tampoco se refiere a la figura del «representante» legal o voluntario del sujeto pasivo, dado que la validez y eficacia de la comunicación de los actos de gestión tributaria a los representantes de los interesados se regula específicamente en la Ley General Tributaria. Concretamente, aunque se exige la notificación de las liquidaciones tributarias a los sujetos pasivos u obligados tributarios (arts. 124.1 de la [Ley 230/1963 \[RCL 1963, 2490\]](#) y 102.1 de la [Ley 58/2003 \[RCL 2003, 2945\]](#)), sin embargo, también se prevé que cuando el sujeto pasivo tenga un representante las actuaciones administrativas se entenderán con éste, salvo que –en los supuestos de representación voluntaria– se haga manifestación expresa en contrario (arts. 43 de la Ley 230/1963 y 46 de la Ley 58/2003). De hecho, la actual Ley 58/2003, general tributaria, al regular la práctica de las notificaciones (art. 110), las personas legitimadas para recibirlas (art. 111) y la notificación por comparecencia (art. 112), equipara a tales efectos al representante –legal o voluntario– con el interesado.

En definitiva, cuando el art. 36 de la Ley 29/1987 establece un determinado régimen jurídico para la figura del «presentador» es claro que no se está refiriendo al propio «interesado» ni a su «representante», con el alcance y contenido que a esta última expresión confiere el ordenamiento jurídico, sino que, partiendo de que es práctica habitual que sean otras personas quienes presentan los documentos o declaraciones que recogen los actos o contratos sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones –y también en el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados– (notarías, gestorías, asesores, familiares, etc.), lo que la norma pretende específicamente regular es la validez y eficacia de los actos de comunicación practicados por la Administración tributaria con estas terceras personas.

Desde luego, lo que acabamos de señalar no es determinante de la inconstitucionalidad del art. 36.2 de la Ley 29/1987. Como hemos indicado antes, las normas legales permiten la comunicación de los actos por los órganos judiciales o administrativos a personas distintas del interesado o su representante, comunicación que hemos declarado válida cuando, no siendo posible efectuarla personal y directamente a estos últimos, se ha realizado, siguiendo escrupulosamente las exigencias establecidas en la ley, a personas que, dada «la cercanía o proximidad en la residencia» con los interesados, pueden hacer «llegar con facilidad a manos del destinatario la documentación correspondiente» ([STC 19/2004, de 23 de febrero \[RTC 2004, 19\]](#) , F. 4); advirtiendo, no obstante, en estos casos, que el derecho a la defensa garantizado en el art. 24.1 CE impide al órgano judicial –y, podemos añadir ahora, a la Administración– presumir que las comunicaciones realizadas a terceras personas han llegado al conocimiento del interesado en aquellos casos en los que éste cuestiona razonadamente su recepción.

Sin embargo, las circunstancias que acabamos de reseñar no concurren en el supuesto regulado en el art. 36.2 de la Ley 29/1987. En efecto, de la dicción del precepto se desprende claramente que éste no impide que la comunicación de actos de tanta trascendencia para el derecho a la tutela judicial efectiva de los sujetos pasivos del impuesto de sucesiones y donaciones como son las liquidaciones tributarias o las comprobaciones de valores –actos, no de mero trámite, cuya notificación abre la vía de recursos y reclamaciones previas al contencioso-administrativo– se efectúe a personas que no sólo no guardan relación alguna de cercanía con el interesado (proximidad geográfica) –lo que, frente a lo que mantiene el Abogado del Estado, diferencia este supuesto de las comunicaciones a terceras personas que se hallan en el domicilio del interesado–, sino que pueden no haber recibido ningún mandato de éste (gestor de negocios ajenos) o haber recibido únicamente el encargo, remunerado o no, de presentar el documento o declaración (nuncio); circunstancias éstas que, obviamente, no garantizan que las comunicaciones lleguen a poder del interesado con la suficiente antelación como para que éste pueda preparar e interponer, en el

reducido plazo que establece la ley, los recursos que el ordenamiento jurídico pone a su disposición.

Pero, además, en contra de lo que indican el Abogado del Estado, con cita del art. 1251 [CC \(LEG 1889, 27 \)](#) , y el Fiscal General del Estado, fundándose en el art. 118 LGT, el precepto ni tan siquiera ofrece al interesado la posibilidad de probar, no ya que la persona a la que el art. 36.2 de la Ley 29/1987 califica como «mandatario» actuaba sin mandato representativo alguno o que obraba con el exclusivo encargo de presentar el documento sin apoderamiento de ningún tipo, sino que aquél no le hizo llegar –o no le hizo llegar a tiempo de reaccionar– la comunicación que recibiera de la Administración tributaria. Que, tal y como denuncia el Auto de planteamiento, la norma cuestionada no admite prueba en contrario es algo que se desprende de los imperativos términos en los que está redactada. En efecto, el art. 36.2 de la Ley 29/1987 señala que el presentador del documento tendrá el carácter de mandatario de los obligados al pago del impuesto «por el solo hecho de la presentación», razón por la cual todas las comunicaciones que se le practiquen en relación con el documento presentado o diligencias que suscribatendrán idéntico valor y eficacia que si se hubieran entendido con los mismos interesados. En definitiva, la norma impone legal «presentador» la condición o cualidad de mandatario –como reconoce el propio Abogado del Estado– «con abstracción del título o relación jurídica civil interna que pudiera mediar entre presentador y sujeto pasivo del impuesto», de que haya actuado «en virtud de un contrato» o «en virtud de gestión oficiosa de un negocio ajeno sin mandato»; la Ley, efectivamente, «simplemente por ser presentador, le inviste de la cualidad de mandatario del sujeto pasivo ante la Administración». Siendo evidente, entonces, que la norma cuestionada no pretende configurar una presunción, sino que, como afirma la representación pública, «lo que hay es simplemente una investidura legal al presentador –simplemente por ser tal– de la condición de mandatario ante Fisco de los sujetos pasivos», no es posible entender –como hacen, respectivamente, el Fiscal General del Estado y el Abogado del Estado– que resulten de aplicación ni la previsión del art. 118 de la Ley 230/1963, general tributaria (actual art. 108 de la Ley 58/2003), precepto que para las presunciones establecidas por las normas tributarias admite la prueba en contrario «excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohíban», ni la que en términos casi idénticos se contenía en el derogado art. 1251 CC (actual art. 385.3 de la [Ley 1/2000, de 7 de enero \[RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892 \]](#) , de Enjuiciamiento Civil).

Cabe, desde luego, distorsionando la letra del precepto y obviando la finalidad que persigue, hacer una distinta interpretación; ello, sin embargo, como hemos dicho en otras ocasiones, supondría una «reconstrucción de la norma misma no explicitada debidamente en el texto legal impugnado y, por ende, la creación de una norma nueva, con la consiguiente asunción por el Tribunal Constitucional de una función de legislador positivo que constitucionalmente no le corresponde» ([STC 194/2000, de 19 de julio \[RTC 2000, 194 \]](#) , F. 4, in fine; en el mismo sentido, [SSTC 45/1989, de 20 de febrero \[RTC 1989, 45 \]](#) , F. 11; [96/1996, de 30 de mayo \[RTC 1996, 96 \]](#) , F. 22; [235/1999, de 20 de diciembre \[RTC 1999, 235 \]](#) , F. 13; [24/2004, de 24 de febrero \[RTC 2004, 24 \]](#) , F. 6; [138/2005, de 26 de mayo \[RTC 2005, 138 \]](#) , F. 4; y [273/2005, de 27 de octubre \[RTC 2005, 273 \]](#) , F. 2).

En definitiva, debemos concluir que el art. 36.2 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, en la medida en que prevé que la notificación de los actos de gestión del impuesto sobre sucesiones y donaciones se efectúe directamente a personas distintas del propio sujeto pasivo o su representante, que admite que dichas personas sean terceros que no guarden la debida relación de proximidad geográfica con el interesado y, en fin, que no ofrece a este último la posibilidad de probar que no se le trasladó el contenido de dichos actos a tiempo de poder reaccionar en defensa de sus derechos e intereses, establece un obstáculo desproporcionado al acceso a la jurisdicción y, por tanto, lesiona el art. 24.1 de la Constitución.

8

Esta conclusión no queda desvirtuada por los demás argumentos que el Abogado del Estado y el Fiscal General del Estado exponen en defensa de la constitucionalidad del precepto cuestionado a los que conviene dar respuesta:

a) En primer lugar, a juicio del Abogado del Estado, los supuestos en los que el presentador no tiene ningún encargo del interesado o sólo lo tiene para presentar el documento son excepcionales,

lo que, en virtud de nuestra doctrina sobre la normalidad de los casos, impide declarar la inconstitucionalidad del precepto cuestionado. Sin embargo, ni puede afirmarse que tales casos sean excepcionales, ni aun cuando pudiera probarse que los supuestos en los que existe mandato constituyen la regla habría que excluir por este simple hecho la vulneración del art. 24.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) en virtud de la citada doctrina. En efecto, no es infrecuente que en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones la presentación del documento o declaración en el que se contienen los actos o contratos sujetos al impuesto se realice por personas que, bien han recibido el encargo exclusivo para presentar el documento o declaración ante la hacienda pública (nuncio), bien no han recibido ningún encargo para hacerlo (gestor de negocios ajenos), como expresamente reconoce el propio Reglamento del tributo al disponer en su art. 65.2 que «en el caso de que el presentador no hubiese recibido el encargo de todos los interesados en el documento o declaración deberá hacerlo constar expresamente designando a sus mandantes». De hecho, en las sucesiones lo habitual es que se produzca una concurrencia de legitimarios en una herencia pues, conforme al [Código Civil \(LEG 1889, 27\)](#), son llamados simultáneamente a la herencia, en primer lugar, los hijos del causante con el cónyuge supérstite (arts. 807, 808 y 834), de manera que siempre que uno de los herederos presenta el oportuno documento o declaración a los efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, bien personalmente, bien a través un tercero (con mandato representativo o con el mero encargo de su presentación), se convierte en el mandatario de los restantes obligados tributarios.

Por otra parte, la doctrina de la normalidad de los casos no permite afirmar que una norma no es inconstitucional por el mero hecho de que ésta no lesione derechos fundamentales «en la mayor parte de los casos» que regula, dado que la vulneración de la Constitución no puede depender de un dato puramente estadístico. En efecto, lo que hemos venido declarando con fundamento en aquella doctrina es que no puede basarse la inconstitucionalidad de una norma en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la Ley o, dicho de otro modo, que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma ([SSTC 70/1991, de 8 de abril \[RTC 1991, 70\]](#), F. 7; [308/1994, de 21 de noviembre \[RTC 1994, 308\]](#), F. 5; y [289/2000, de 30 de noviembre \[RTC 2000, 289\]](#), F. 6). Así, por ejemplo, hemos señalado que para que pueda afirmarse que una norma legal vulnera el art. 14 CE «no basta con que en situaciones puntuales» y «al margen de los objetivos perseguidos por la Ley» genere desigualdades ([STC 47/2001, de 15 de febrero \[RTC 2001, 47\]](#), F. 7), dado que las Leyes «en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad» ([SSTC 73/1996, de 30 de abril \[RTC 1996, 73\]](#), F. 5; [289/2000, de 30 de noviembre \[RTC 2000, 289\]](#), F. 6; [47/2001, de 15 de febrero \[RTC 2001, 47\]](#), F. 7; [212/2001, de 29 de octubre \[RTC 2001, 212\]](#), F. 5; [21/2002, de 28 de febrero \[RTC 2002, 21\]](#), F. 4; [193/2004 de 4 de noviembre \[RTC 2004, 193\]](#), F. 3; y [255/2004, de 22 de diciembre \[RTC 2004, 255\]](#), F. 4).

Es evidente, sin embargo, que el supuesto de quien no siendo sujeto pasivo del impuesto sobre sucesiones y donaciones presenta el documento o declaración sin mandato para hacerlo o con el mero encargo para su presentación no puede considerarse ni «al margen de los objetivos perseguidos por la Ley» ni como una situación «no prevista» en la Ley. En efecto, de un lado, si como señala el Fiscal General del Estado la norma persigue superar el problema que supone para la Administración tributaria tener que notificar las liquidaciones del impuesto al propio interesado o, como apunta el Abogado del Estado, trata de facilitar «el tráfico jurídico entre la Administración tributaria y los contribuyentes», es claro que la atribución de plena validez y eficacia a las notificaciones efectuadas al presentador del documento, tenga o no mandato, y en este último caso, lo sea más o menos amplio, constituye un medio idóneo para la consecución de la citada finalidad. Y de otro lado, como hemos señalado, la presentación del documento por quien no tiene mandato para hacerlo o sólo tiene el encargo de presentarlo constituyen precisamente los supuestos que pretende normar el precepto cuestionado, dado que la comunicación a los representantes estricto sensu de los sujetos pasivos se halla regulada con carácter general en la Ley General Tributaria.

b) Tanto el Abogado del Estado como el Fiscal General del Estado sostienen también que las previsiones contenidas en otras normas que consideran aplicables impedirían apreciar que el art. 36.2 de la [Ley 29/1987 \(RCL 1987, 2636\)](#) vulnera el art. 24.1 CE. En particular, la representación

pública pone de manifiesto que, en virtud del art. 1732 [CC \(LEG 1889, 27 \)](#) , apartados 1º y 2º, no sólo puede siempre el interesado revocar la condición de mandatario que la norma atribuye al presentador, sino que también cabe a este último renunciar a su condición legal de mandatario, solicitando que las notificaciones se practiquen directamente al interesado. El Fiscal, por su parte, pone el acento en el art. 65, apartado 2, del [Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre \(RCL 1991, 2734 \)](#) , precepto que vendría a establecer criterios de proporcionalidad en la resolución del problema al señalar que «en el caso de que el presentador no hubiese recibido el encargo de todos los interesados en el documento o declaración deberá hacerlo constar expresamente designando a sus mandantes», supuesto en el que «el efecto de las notificaciones que se hagan al presentador o de las diligencias que éste suscriba, se limitará a las personas que manifieste expresamente representar».

Sin embargo, son varios los motivos que impiden acoger las citadas alegaciones. Ante todo, aun aceptando que la revocación y la renuncia, propias del contrato de mandato, resultaran también aplicables al mandato impuesto por la Ley «por el solo hecho de la presentación» del documento, esta circunstancia no sanaría el vicio de inconstitucionalidad que padece el art. 36.2 de la Ley 29/1987, porque es evidente que el escrito por el que el interesado o el presentador pudiera dejar sin efecto aquel mandato legal no invalida las notificaciones que la Administración tributaria hubiera efectuado al presentador o las diligencias que éste hubiera suscrito sin el conocimiento de los sujetos pasivos, dado que, obviamente, los efectos de la revocación o renuncia sólo se producirían a partir del momento de su constancia en el expediente.

Finalmente, también debemos rechazar que, tal y como mantiene el Fiscal General del Estado, la previsión contenida en el art. 65.2 del Real Decreto 1629/1991 –que obliga al presentador del documento, cuando «no hubiese recibido el encargo de todos los interesados» a identificar «a sus mandantes»–, transforme en proporcionada la medida contemplada en el art. 36.2 de la Ley 29/1987, pues ni la constitucionalidad de una norma aprobada por el Parlamento puede depender del desarrollo que de la misma haya hecho el Gobierno en el ejercicio de su potestad reglamentaria ni, de todos modos, el ejercicio de un derecho fundamental puede condicionarse a la mayor o menor diligencia en la actuación de un tercero.

c) El Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal entienden que, para el caso de que el presentador del documento no haya comunicado a los interesados las liquidaciones o comprobaciones de valores que le hubiera notificado la hacienda pública y que, por ende, los sujetos pasivos no hayan podido proceder a su impugnación, queda a los interesados siempre la posibilidad –ex arts. 1718 y 1889 CC– de reclamar del mandatario o gestor de negocios ajenos la responsabilidad por daños y perjuicios como consecuencia del incumplimiento de sus obligaciones. Sin embargo, tampoco este argumento puede ser atendido porque resulta palmario que ni la lesión de un derecho fundamental queda excluida por el solo hecho de que aquél a quien se le ha producido la misma pueda exigir una reparación económica futura ni, como ya hemos tenido ocasión de señalar, puede imputarse al interesado «el riesgo del incumplimiento por parte de una tercera persona de la carga de comunicar la citación en observancia del deber de colaboración con la justicia» ([STC 82/2000, de 27 de marzo \[RTC 2000, 82 \]](#) , F. 6; y en el mismo sentido, [STC 275/1993, de 20 de septiembre \[RTC 1993, 275 \]](#) , F. 4). En suma, la posible existencia de un cauce legal para que el obligado tributario pueda exigir responsabilidad al presentador del documento no sana la limitación o privación de las posibilidades de impugnación padecidas por aquél.

9

En suma, por las razones expuestas, procede declarar la inconstitucionalidad del art. 36.2 [Ley 29/1987, de 18 de diciembre \(RCL 1987, 2636 \)](#) , del impuesto sobre sucesiones y donaciones por contravenir lo dispuesto en el art. 24.1 [CE \(RCL 1978, 2836 \)](#) , lo que hace innecesario examinar las vulneraciones de los arts. 9.3, 14 y 31.1, todos ellos de la Constitución, también alegadas por el órgano judicial que plantea la cuestión.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3001/97 planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha y, en su consecuencia, declarar inconstitucional y nulo el apartado 2 del art. 36 de la [Ley 29/1987, de 18 de diciembre \(RCL 1987, 2636\)](#) , del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a cinco de abril de dos mil seis.—María Emilia Casas Baamonde.—Guillermo Jiménez Sánchez.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Javier Delgado Barrio.—Elisa Pérez Vera.—Roberto García-Calvo y Montiel.—Eugeni Gay Montalvo.—Jorge Rodríguez-Zapata Pérez.—Ramón Rodríguez Arribas.—Pascual Sala Sánchez.—Manuel Aragón Reyes.—Pablo Pérez Tremps.—Firmado y rubricado.

Voto particular

Que formulan la Presidenta doña María Emilia Casas Baamonde y el Magistrado don Vicente Conde Martín de Hijas respecto de la Sentencia de 5 de abril de 2006, recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3001/1997, y al que se adhieren los Magistrados don Pascual Sala Sánchez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Tremps

1

Con todo respeto hacia los Magistrados que apoyan la tesis mayoritaria reflejada en la Sentencia, y haciendo uso de la facultad establecida en el art. 90.2 [LOT \(RCL 1979, 2383\)](#) , hemos de manifestar nuestro disenso de la decisión de la mayoría formulando este Voto particular. Nuestra discrepancia parte de una consideración global de los razonamientos de la Sentencia en relación con el concreto precepto legal enjuiciado en ella, y cuya inconstitucionalidad, por vulneración del art. 24.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) , se proclama.

Para llegar a esa consecuencia el foco del análisis del precepto lo sitúa la Sentencia mayoritaria en la consideración de las notificaciones efectuadas al presentador del documento y en las consecuencias negativas para los obligados al pago del impuesto desde la clave constitucional del derecho de tutela judicial efectiva de éstos.

Un análisis tal del precepto cuestionado resulta desenfocado en la Sentencia de la mayoría, pues el centro de gravedad del mismo debe situarse, a nuestro juicio, en su primer inciso («el presentador del documento tendrá, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del impuesto...») y no en el segundo («... y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen, así como las diligencias que suscita, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubiera entendido con los mismos interesados»).

En rigor el segundo inciso no implica de por sí ningún efecto innovador en el ordenamiento jurídico, sino la simple afirmación en términos explícitos de un efecto derivado del inciso primero, que bien pudiera considerarse implícito en el mismo.

Si se establece legalmente la condición del presentador del documento como mandatario de los obligados al pago del impuesto, la existencia de esa condición legal basta por sí sola, sin necesidad de una ulterior regulación explícita, para que las relaciones derivadas del documento puedan entenderse con el mandatario.

Visto desde esa óptica, el que las notificaciones relacionadas con el documento se entiendan con quien legalmente es constituido en mandatario de los obligados al pago del impuesto, y que a partir de esa condición legal tales notificaciones tengan «el mismo valor» y produzcan «iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados», no suscita problema alguno en relación con el derecho fundamental de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) de dichos interesados, resultando perfectamente coherente con el régimen legal de la relación jurídica de mandato.

El problema constitucional que suscita el precepto no radica así en el régimen de las notificaciones al presentador del documento, que es donde se sitúa la Sentencia mayoritaria para asentar sobre ello la afectación negativa al derecho de tutela judicial, sino en el hecho previo de que al presentador del documento se le atribuya legalmente la condición legal de mandatario de los obligados al pago del impuesto, al que se refiere el documento que presenta.

Es este hecho, o mejor la norma que lo establece, la que debiera ser objeto directo del análisis constitucional correspondiente.

2

La atribución legal de esa condición de mandatario supone arrojar sobre una persona distinta del presentador del documento (el obligado al pago del impuesto) las obligaciones y cargas derivadas de una actuación ajena, cual es, en principio, la del presentador del documento. Este efecto legal no tiene que ver directamente con la tutela judicial efectiva, sino que es anterior a ella y debiera analizarse, en su caso, desde la óptica constitucional del principio de interdicción de la arbitrariedad, parámetro constitucional de cuestionamiento de la norma indicado, junto a los de los arts. 14, 24.1 y 31.1 [CE \(RCL 1978, 2836 \)](#), por el órgano judicial que ha planteado la cuestión. A tal efecto hemos de recordar que hemos dicho en reiteradas ocasiones, tras proclamar el respeto a la amplia libertad de configuración del legislador, derivada de su posición constitucional y de su específica legitimidad democrática, dentro de la Constitución, que «la calificación de "arbitraria" dada a una Ley a los efectos del art. 9.3 de la Constitución exige una cierta prudencia. La Ley es la "expresión de la voluntad popular", como dice el preámbulo de la Constitución, y es principio básico del sistema democrático. Ahora bien, en un régimen constitucional, también el poder legislativo está sujeto a la Constitución y es misión de este Tribunal velar por que se mantenga esa sujeción, que no es más que otra forma de sumisión a la voluntad popular, expresada esta vez como poder constituyente. Ese control de la constitucionalidad de la Leyes debe ejercerse, sin embargo, de forma que no imponga restricciones indebidas al Poder legislativo y respete sus opciones políticas» (por todas, [STC 104/2000, de 13 de abril \[RTC 2000, 104 \]](#), F. 8).

En el caso del precepto legal impugnado, sólo si se partiera de la inexistencia de relación alguna entre el obligado al pago del impuesto y el presentador del documento referente a dicho impuesto, faltaría toda base lógica para atribuir a tal presentador la condición legal de mandatario de los obligados al pago. Y ausente esa base lógica, no sería dudosa la posible imputación a un precepto tal de la tacha de vulneración del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE).

La duda constitucional debe, pues, centrarse, en la existencia o no de la base lógica referida.

3

El precepto constitucional, al asentar en «el solo hecho de la presentación» del documento la atribución legal de la condición de mandatario, evidentemente está partiendo (aunque no se haga explícito) del valor de tal presentación como significativo de la existencia de una relación previa entre obligado al pago del impuesto y presentador del documento a él atinente.

El juicio constitucional desde la clave del principio de interdicción de la arbitrariedad deberá referirse a si el hecho de la presentación del documento puede ser o no significativo de esa presupuesta relación previa entre el obligado por el impuesto al que se refiere el documento y la persona que lo presenta, en principio ajena a aquél.

Y así planteada la cuestión, no puede considerarse arbitrario que el legislador parta implícitamente del referido valor significativo del hecho de la presentación del documento. Como también hemos subrayado, este Tribunal ha de extremar el cuidado que ha de tener para mantenerse dentro de los límites de su control de la Ley «cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados, como es el de la interdicción de la arbitrariedad. Así,... el análisis se ha de centrar en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente un análisis a fondo de todas las motivaciones

posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias» ([SSTC 226/1999, de 17 de junio \[RTC 1999, 226\]](#) , F. 14; [104/2000, de 13 de abril \[RTC 2000, 104\]](#) , F. 8; [96/2002, de 25 de abril \[RTC 2002, 96\]](#) , F. 6; [242/2004, de 16 de diciembre \[RTC 2004, 242\]](#) , F. 7; [47/2005, de 3 de marzo \[RTC 2005, 47\]](#) , F. 7, entre otras).

Desde la consideración de la generalidad de los casos incluíbles en el marco del precepto, que es desde el que, según asimismo venimos afirmando con reiteración, debe acometerse el análisis constitucional de las normas, y no desde la de los casos anómalos, marginales o excepcionales, cuando no patológicos, la existencia de dicha relación previa parece lo más lógico, aportando la explicación racional del precepto que justifica el rechazo de la vulneración constitucional analizada. Explicación racional a la que, desde luego, no se opone el que dicho tratamiento legal, particular de este impuesto –y del de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados–, sea «sensiblemente diferente del que se establece con carácter general en materia de representación en la Ley General Tributaria para el resto de los tributos» (F. 3 de la Sentencia), que naturalmente no es canon de constitucionalidad.

4

La norma cuestionada, si partimos, como debemos, del principio habitualmente aplicado en nuestra jurisprudencia de conservación o mantenimiento de la Ley cuando es susceptible de una interpretación constitucional, puede entenderse perfectamente que parte del presupuesto implícito de la existencia de un encargo confiado por el obligado por el impuesto al que presenta ante la Administración tributaria el documento referido a dicho impuesto, presupuesto implícito que es constitucionalmente bastante para sostener la razonabilidad del precepto. En la hipótesis teórica, no excluye de antemano, de que las circunstancias del caso evidenciaran por sí mismas la inexistencia de ese presupuesto implícito, la falta de tal presupuesto situaría el caso fuera del ámbito constitucionalmente aceptable del precepto, y lo haría inaplicable a ese caso, pudiéndose calificar su aplicación, si se hiciera, de arbitraria. Pero la marginalidad y excepcionalidad de esa hipótesis no puede referirse al precepto en sí en su supuesto general y normal, sino a su aplicación inadecuada fuera de ese supuesto, aplicación desorbitada, enervadora de un juicio negativo, que bien pudiera hacerse valer en el procedimiento administrativo, y de no prosperar el planteamiento en él, en la vía jurisdiccional ulterior y, en su caso, en el recurso de amparo constitucional, sin merma de tutela judicial efectiva. La hipotética patología de la aplicación de un precepto legal no puede determinar su inconstitucionalidad.

5

La Sentencia, para afirmar la lesión por el precepto legal impugnado del art. 24.1 [CE \(RCL 1978, 2836\)](#) , en nuestro criterio inexistente, produce una extensión indebida de nuestra doctrina sobre los actos de comunicación procesal a las notificaciones efectuadas por la Administración tributaria. Se apoya para ello en nuestra [STC 291/2000, de 30 de noviembre](#), aunque sin dejar de admitir que «ciertamente hemos entendido que las exigencias de la tutela judicial efectiva no son trasladables, en general, a la vía administrativa» (F. 5). No es necesario, sin embargo, desarrollar mayor argumentación para señalar las diferencias de nuestro control de constitucionalidad proyectado sobre la Ley o sobre la actuación concreta de los poderes públicos, normalmente de naturaleza jurisdiccional (aunque no únicamente: [SSTC 197/1988 \[RTC 1988, 197\]](#) , F. 3; [90/1985 \[RTC 1985, 90\]](#) , F. 4; y [123/1987 \[RTC 1987, 123\]](#) , F. 6, citadas por la Sentencia mayoritaria), eventualmente lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva en aplicación de aquella. La [STC 291/2000 \(RTC 2000, 291\)](#) , al igual que las restantes citadas que también se pronunciaron en procesos de amparo, resolvió un recurso de amparo en un supuesto en que la falta de notificación personal de actos de la Administración tributaria (de la iniciación del procedimiento de apremio, en concreto de una providencia de embargo), sustituida por una notificación edictal con incumplimiento de la regulación reglamentaria vigente, había originado a sus destinatarios una indefensión con trascendencia constitucional lesiva del art. 24.1 CE. Caso, pues, completamente diferente a éste que versa sobre el control abstracto de constitucionalidad de una norma legal por causa de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, con la consecuencia, que resulta de la Sentencia mayoritaria, de trasladar las exigencias de la tutela judicial efectiva «en general» a la vía

administrativa.

6

En definitiva, la Sentencia de la que nos separamos por lo hasta aquí argumentado declara la inconstitucionalidad y nulidad del precepto legal porque «no impide que la comunicación de actos de tanta trascendencia para el derecho a la tutela judicial efectiva como son las liquidaciones tributarias o las comprobaciones de valores... se efectúe a personas que no sólo guardan relación alguna de cercanía con el interesado (proximidad geográfica)... sino que pueden no haber recibido ningún mandato de éste (gestor de negocios ajenos) o haber recibido únicamente el encargo, remunerado o no, de presentar el documento o declaración (nuncio)» (F. 7). Pero, «además», porque «el precepto ni tan siquiera ofrece al interesado la posibilidad de probar, no ya que la persona a la que el art. 36.2 de la [Ley 28/1987 \(RCL 1987, 2636\)](#) califica como "mandatario" actuaba sin mandato representativo alguno o que obraba con el exclusivo encargo de presentar el documento sin apoderamiento de ningún tipo, sino que aquél no le hizo llegar –o no le hizo llegar a tiempo de reaccionar– la comunicación que recibiera de la Administración tributaria». La inconstitucionalidad y nulidad del apartado 2 del art. 36 citado se sustenta, en síntesis conclusiva, en que, pese a atender la finalidad legítima de procurar la eficiencia de la gestión tributaria, «establece un obstáculo desproporcionado al acceso a la jurisdicción y, por tanto, lesiona el art. 24.1 de la [Constitución \(RCL 1978, 2836\)](#) » en la medida en que «prevé que la notificación de los actos de gestión del Impuesto sobre sucesiones y donaciones se efectúe directamente a personas distintas del propio sujeto pasivo o su representante, que admite que dichas personas sean terceros que no guarden la debida relación de proximidad geográfica con el interesado y, en fin, que no ofrece a este último la posibilidad de probar que no se le trasladó el contenido de dichos actos a tiempo de poder reaccionar en defensa de sus derechos e intereses» (F. 7).

La Sentencia alcanza así la inconstitucionalidad de la norma legal cuestionada también porque no admite prueba en contrario de que el presentador del documento no hiciera llegar tempestivamente al sujeto pasivo del impuesto la comunicación recibida de la Administración tributaria. Hemos de insistir en el desenfoque de tal análisis y en la confusión de planos desde el propio del objeto central de la regulación legal –la relación de mandato– al de sus consecuencias –la extensión de ese mandato y el régimen de notificaciones de los actos de la Administración tributaria– y desde la prescripción imperativa, general y abstracta que aquélla contiene al de su proyección a su ámbito aplicativo, con un cierto y apreciable deslizamiento hacia el de su aplicación inadecuada o patológica. Para ello hemos de añadir a lo ya dicho, no sólo por exigencias del principio de conservación de la Ley, sino también por exigencias de la lógica, que en la propia estructura del precepto, que produce unafictio iuriso calificación legal, resulta imposible admitir la prueba en contrario, pues no cabe demostrar la falsedad o incorrección de la cualidad jurídica atribuida por la Ley. Puede demostrarse la falsedad del hecho sobre la que el legislador erige su calificación esto es, la falta del presupuesto material sobre el que la Ley construye la cualidad jurídica de mandatario del presentador del documento a partir del hecho significativo de la presentación del documento en cuanto expresivo de la existencia de un encargo por parte del obligado por el impuesto. Si la relación previa entre el obligado al pago del impuesto y el presentador del documento existe, la Ley puede erigir sobre ella una relación de mandato con la extensión de sus efectos señalada que no admite prueba en contrario; si no existe tal encargo, ha de poder demostrarse que la calificación legal no tiene cabida, situándose tal caso, como ya hemos dicho, fuera del ámbito de aplicación natural, adecuado o debido del precepto, bien en el de su inaplicación, bien en el de su aplicación indebida o arbitraria administrativa y judicialmente reprochable y atacable. En conclusión, en el terreno de la aplicación del precepto legal cuestionado ha de poder probarse que no se da el presupuesto implícito sobre el que el legislador constituye la relación de mandato. Pero si esa realidad no se discute, no cabe probar que el mandato no existe ni que los actos tributarios se han notificado o no al sujeto pasivo del impuesto. Lo contrario sería tanto como admitir que le legislador no puede atribuir a las relaciones de hecho la calificación de Derecho que considere conveniente en uso de su libertad de configuración, observando siempre la Constitución.

La Sentencia mayoritaria reconoce equívocamente que la norma cuestionada «no pretende configurar una presunción» (F. 7), sino que atribuye al presentador del documento por ser tal la condición de mandatario. Sin embargo, acaba situando contradictoriamente su inconstitucionalidad

también en la imposibilidad de probar la falta de traslado por el presentador-mandatario al sujeto obligado al pago del impuesto de la notificación de los actos de la Administración tributaria.

En suma, la cuestión planteada debía haber sido desestimada, pues, por las razones que han quedado expuestas, no cabe apreciar que el precepto legal controvertido, rectamente interpretado, sea inconstitucional. En este sentido emitimos nuestro Voto.

Madrid, a cinco de abril de dos mil seis.—María Emilia Casas Baamonde.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Pascual Sala Sánchez.—Manuel Aragón Reyes.—Pablo Pérez Tremps.—Firmado y rubricado.