



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 3 7 5 / 2 0 1 1

(Sección 2ª)

La Laguna, a 9 de junio de 2011.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Economía y Hacienda en relación con la *Propuesta de Resolución por la que se acuerda la revisión de oficio de la liquidación 35002006370039781, girada por la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, solicitada por la entidad B.C., S.L. (EXP. 297/2011 RO)\*.*

## F U N D A M E N T O S

### I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Economía y Hacienda, es la propuesta de resolución formulada en el procedimiento de revisión de oficio de la liquidación 35 600 200 637 00 39 781 en concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPYACJD) instado por la entidad mercantil B.C., S.L.

2. La preceptividad del Dictamen, la competencia del Consejo Consultivo para emitirlo y la legitimación del Excmo. Sr. Consejero para solicitarlo resultan de los artículos 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto con el artículo 217.4, de carácter básico, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, LGT, y concordante artículo 6 del Reglamento General de Desarrollo de dicha Ley en materia de Revisión en vía administrativa, RR.

3. En la tramitación del procedimiento no se ha incurrido en irregularidades formales que obstan a la emisión de un Dictamen de fondo.

---

\* **PONENTE:** Sr. Reyes Reyes.

## II

1. La sociedad mercantil ha instado la declaración de nulidad de pleno Derecho de la liquidación mencionada por considerar que *"se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva tal y como se reconoce en el artículo 24.1 de la Constitución Española ya que no se ha respetado el derecho a la defensa contradictoria del procedimiento"*. (Alegación Tercera de su escrito solicitando la iniciación del procedimiento de revisión de oficio). Este motivo es subsumible en la causa tipificada en el artículo 217.1, a), actos que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

2. En sus escritos de alegaciones presentados en trámite de audiencia la interesada alega además a causas de nulidad de pleno Derecho recogida en el artículo 217.1, f) LGT.

## III

Los hechos que fundamentan la pretensión de nulidad, tal como resultan del expediente y recoge la propuesta de resolución son los siguientes:

1. El 27 de agosto de 2002 la interesada presentó el modelo 600 de autoliquidación por el ITPYAJD en el que hacía constar como domicilio la Plaza de San Bernardo, de Las Palmas de Gran Canaria.

2. El 12 de diciembre de 2005 en ese domicilio la Administración tributaria le notificó la comunicación de inicio de actuaciones y un requerimiento de documentación que fue recibido por Y.J.M., (...), que firmó el acuse de recibo en su calidad de asesora de la sociedad mercantil.

3. El 23 de diciembre de 2005 en cumplimiento de ese requerimiento el representante de la sociedad limitada presentó un escrito al que acompañaba documentación y donde hace constar que el domicilio a efectos de notificaciones es la calle de San Bernardo (...).

4. En la escritura pública de compraventa que presentó con la autoliquidación y cuya copia volvió a presentar en cumplimiento del requerimiento de documentación figura como domicilio social Plaza de San Bernardo, (...) de Las Palmas de Gran Canaria.

5. El 18 de julio de 2006, la Administración notificó en la calle de San Bernardo, (...) a la sociedad mercantil dos actos:

1) la resolución declarando la caducidad del procedimiento de comprobación limitada cuyo inicio se le notificó el 12 de diciembre de 2005.

2) La resolución por la que se reiniciaba el procedimiento de comprobación limitada y la propuesta de liquidación provisional.

En el acuse de recibo consta que la notificación es de "*Caducidad y Reinicio de Actuaciones*". El acuse de recibo es firmado por Y.J.M., (...), que firma en calidad de empleada de la sociedad mercantil.

6. El 19 de septiembre de 2006 la Administración notificó a la sociedad limitada en su domicilio de la calle de San Bernardo, (...) la resolución poniendo fin al procedimiento de comprobación limitada y fijando la liquidación provisional en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPYAJD por la compraventa declarada como sujeta y exenta en la autoliquidación de 27 de agosto de 2002.

El acuse de recibo hace constar que lo que se notifica es una resolución y firma su recepción la mencionada Y.J.M., (...) que expresa que su relación con el destinatario es "*empleada-asesor*".

7. El 18 de octubre de 2006 el representante de la sociedad limitada interpone un recurso de reposición previo al económico-administrativo contra la resolución y liquidación provisional mencionadas en el apartado anterior.

8. En el expediente obra el aviso de recibo nº 613287 que expresa que se trata de la notificación de la resolución de un recurso, la cual se dirige a B.C., S.L. en la calle de San Bernardo, (...), en Las Palmas de Gran Canaria, que se intentó practicar la primera notificación personal el día 11 de noviembre de 2006 a las 11:55 horas y que no pudo realizarse por encontrarse ausente; que se intentó practicar en el mismo domicilio por segunda vez el día 15 de noviembre de 2006 a las 11:00 horas, que se le dejó aviso para que retirara la notificación en la Oficina de Correos y que Correos devolvió a la Administración tributaria la notificación porque no fue retirada dentro del plazo establecido.

9. La Administración publicó el anuncio para citación por comparecencia a fin de notificar la resolución del recurso de reposición en el Boletín Oficial de Canarias nº 245, de 20 de diciembre de 2006. Tras el transcurso de quince días naturales sin que compareciera la interesada la Administración dio por notificada la Resolución del recurso de reposición, la cual devino firme porque la interesada no interpuso en plazo frente a ella la reclamación económico-administrativa.

## IV

1. El análisis del primer vicio alegado por la interesada debe partir de que, según la Disposición Adicional V de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, (LRJAP-PAC), los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la LGT y demás normativa tributaria y que la LRJAP-PAC será en esta materia sólo de aplicación supletoria; y que, en todo caso, los plazos máximos para dictar resolución, los efectos de su incumplimiento y los de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria.

2. También se debe precisar que a través del procedimiento de revisión de oficio no se puede pretender la revocación del acto por cualquier contradicción en que éste incurra con el ordenamiento jurídico o por cualquier infracción formal en su procedimiento de elaboración. Las causas de nulidad son tasadas y de interpretación restrictivas. Sobre el interesado que insta la revisión de oficio recae la carga de argumentar por qué las infracciones que alega son subsumibles en las causas tipificadas en el artículo 217.1 LGT.

3. El primer motivo, que fundamenta la pretensión revisora de la interesada y que considera una violación de su Derecho Fundamental a la tutela judicial efectiva por no haberse respetado su derecho a la defensa contradictoria en el procedimiento, consiste en que la notificación practicada el 18 de julio de 2006 fue de dos actos en un mismo sobre: El de declaración de caducidad del procedimiento de comprobación limitada y de reinicio del procedimiento y propuesta de liquidación provisional.

Considera que el artículo 58.2 LRJAP-PAC y el artículo 40 del Reglamento de los Servicios Postales, RSP (aprobado por el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre) al referirse en singular al acto que debe ser notificado prohíbe que por una misma notificación se le comuniquen simultáneamente dos actos.

En primer lugar, de que los preceptos citados se refieran en singular al acto administrativo no se infiere una prohibición de que por una misma notificación se ponga en conocimiento de su destinatario dos trámites o actos administrativos. Mientras esa notificación cumpla respecto a cada uno de los actos, además de los requisitos generales, los especiales respectivos no hay ninguna irregularidad en ello.

La Administración está obligada a tramitar los procedimientos con celeridad y a realizar en un solo acto todos los trámites que por su naturaleza admitan una

impulsión simultánea (artículos 74.1 y 75.1 LRJAP-PAC), lo cual habilita legalmente a que se comuniquen por una misma notificación dos o más actos o trámites. El artículo 58.2 LRJAP-PAC se ha de interpretar en relación con los artículos 74.1 y 75.1 LRJAP-PAC.

Por otro lado, no se puede confundir la notificación con el sobre que la contiene para su envío. Una cosa son los requisitos de las notificaciones que están establecidos en la LPAC y en la LGT y otra cosa son los requisitos del envío postal de las notificaciones que están establecidos en el artículo 40 RSP. En el presente caso el envío cumplía con esos requisitos: Expresaba en el exterior que contenía una notificación, identificaba los actos que se notificaban y el número del procedimiento. Por recibir dos notificaciones en un mismo sobre no se vulnera el derecho a un procedimiento contradictorio.

Ese envío conteniendo ambas notificaciones fue firmado por una persona que se encontraba en el domicilio que la interesada había señalado a efectos de notificaciones, esa persona se identifica con su nombre y DNI, y expresa la relación, empleada, que la une con la sociedad mercantil y que explica su presencia en dicho domicilio.

Se cumplieron, por tanto, con todos los requisitos que exigen los artículos 110.1 y 111.1 LGT y 40, 41.2 y 41.3 RSP. Por consiguiente, conforme al artículo 39 RSP, hay constancia fehaciente de su recepción.

Por lo demás, la persona que recibió ese envío, Y.J.M., (...), es la misma que recibió notificaciones anteriores y posteriores de actos y trámites dictados en ese mismo procedimiento tributario y que aparece designada por el representante de la sociedad limitada en su escrito de 3 de marzo de 2010 y con domicilio en la calle de San Bernardo, (...) para retirar de la Consejería de Economía y Hacienda cuanta información sea necesaria acerca de B.C., S.L. Por tanto, es inconsistente la alegación de la interesada de que el envío no fue recibido por una empleada suya.

Como el envío de dos notificaciones en un mismo sobre no constituye ninguna infracción jurídica no es necesario proceder a analizar si ello constituye una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Sólo en la hipótesis de que se hubiera concluido que representaba una infracción jurídica procedería analizar si tendría la relevancia e intensidad suficiente como para lesionar el derecho fundamental alegado o, en su defecto, una omisión de un trámite esencial

equivalente a la omisión total y absoluta del procedimiento legal (artículo 217.1 a) y e) LGT).

4. El otro motivo que se alega para considerar que "se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva, tal y como se reconoce en el artículo 24.1 de la Constitución Española, ya que no se ha respetado el derecho a la defensa contradictoria en el procedimiento" consiste en que la resolución de fin de procedimiento se le notificó mediante edicto en el Boletín Oficial de Canarias sin intentar su notificación personal en otro domicilio conocido por la Administración, y que esa publicación se realizó en el BOC cuando debió ser en el Boletín Oficial de la Provincia, porque el órgano que dictó esa Resolución es de competencia territorial limitada al ámbito de la isla de Gran Canaria.

Esta alegación no coincide con lo actuado en el expediente: En él consta que a la interesada le fue notificada el 19 de septiembre de 2006 la resolución poniendo fin al procedimiento de comprobación limitada y fijando la liquidación provisional, contra la cual la interesada interpuso recurso de reposición el 18 de octubre de 2006. Es claro, por tanto, que esa resolución se le notificó personalmente y no por edictos en el Boletín Oficial de Canarias.

5. Lo que si se publicó, en el Boletín Oficial de Canarias, como se expresó en el apartado 9 del Fundamento II anterior, fue el anuncio para citación por comparecencia a fin de notificar la resolución del recurso de reposición, puesto que concurrían las circunstancias descritas en el apartado 8 del Fundamento II, circunstancias que coinciden con las previstas en el artículo 112.1 LGT y 42 RSP para autorizar la publicación de la notificación por comparecencia: Se intentó dos veces en días distintos la notificación en el domicilio indicado por la interesada a efectos de notificaciones, se le dejó aviso de llegada de la notificación para que la retirara de la oficina de Correos, lo cual no hizo la interesada. Esa publicación del anuncio de citación por comparecencia sin proceder a intentar su notificación personal en otro domicilio fue conforme al artículo 112.1 LGT que exige que la notificación en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado se practique en el domicilio que éste haya designado. La LGT no impone a la Administración que averigüe otros posibles domicilios para la práctica de las notificaciones frustradas en el domicilio designado.

La interesada cita en apoyo de su pretensión la STC 32/2008, de 25 de febrero. Esta sentencia constitucional otorga un recurso de amparo porque la resolución dictada en un procedimiento sancionador en materia de tráfico fue notificada por

edictos tras dos intentos infructuosos de notificación por correo en el domicilio de la sociedad mercantil que figuraba en el Registro de Vehículos, sin que la Administración, antes de acudir a la vía edictal, hubiera intentado la notificación en el domicilio social que figuraba en el Registro Mercantil. Por ello, se consideró que se había vulnerado a la sociedad mercantil su derecho a la defensa y a ser informada de la acusación reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución y, en consecuencia, se otorga el amparo.

Se ha de atender a que la STC citada otorga el amparo por vulneración, en un procedimiento administrativo sancionador, de los derechos a ser informado de la acusación y del derecho de defensa, garantías constitucionales de los acusados en los procesos penales; pero que el Tribunal Constitucional, desde su temprana Sentencia 18/1981, de 8 de junio, ha considerado de obligada observancia en los procedimientos administrativos sancionadores, porque los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo de Estado.

Pero, como ha declarado el propio Tribunal Constitucional "las garantías del artículo 24 de la Constitución referidas a la tutela judicial efectiva no pueden trasladarse sin más a las actuaciones administrativas, salvo que éstas tengan una naturaleza sancionadora equivalente materialmente a las actuaciones administrativas" (STC 42/1989, 16 de febrero). En el mismo sentido, la STC 65/1994, de 28 de febrero, en su Fundamento Jurídico 3 reitera que "el ámbito de la tutela judicial como derecho fundamental no se extiende al procedimiento administrativo y por ello no le afectan las deficiencias o irregularidades cometidas en su curso por las Administraciones públicas que tienen otro cauce y otro tratamiento".

Aquí se está ante un procedimiento administrativo tributario, no sancionador; por consiguiente, las garantías del artículo 24.2 de la Constitución no le son aplicables.

La Administración acudió a la publicación en el BOC del anuncio de citación para notificación por comparecencia porque se lo imponía el artículo 112.1 LGT, puesto que concurrían las circunstancias previstas en dicho precepto. Una actuación administrativa conforme a un precepto legal que no ha sido declarado inconstitucional no puede considerarse que ha infringido las garantías del artículo 24.2 de la Constitución. Éstas, como ha declarado el Tribunal Constitucional, son

extensibles a los procedimientos administrativos sancionadores, no a los demás procedimientos administrativos.

6. Siendo cierto 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, F.3; y en el mismo sentido STC 26/1983, de 13 de abril, F.1; y AATC 263/1984, de 2 de mayo, F.1; 664/1984, de 7 de noviembre, 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 le permite al interesado o se le dificulte el acceso a los Tribunales (STC 197/1988, de 24 de octubre, 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, F.4; y 123/1987, de 1 de julio, 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 contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento (en sentido parecido, STC 291/2000, de 30 de noviembre, F.4)" (STC 111/2006, de 5 de abril, F.5).

7. Esta doctrina constitucional obliga a examinar si la publicación del anuncio de citación para notificación por comparencia en el Boletín Oficial de Canarias en vez de en el Boletín Oficial de la Provincia representa una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 de la Constitución.

Este examen es obligado porque la Dirección Territorial de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria, que resolvió el recurso de reposición, es un órgano cuya competencia territorial se ciñe al ámbito de la Isla de Gran Canaria (artículo 53.1 del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, RO, aprobado por el Decreto 12/2004, de 10 de febrero). Por ello, conforme al segundo párrafo del 112.1 LGT, el anuncio de citación para notificación por comparencia se publicará "*por una sola vez para cada interesado, en el Boletín Oficial del Estado o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la*

*que proceda el acto que pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte".* Según este precepto, si el acto proviene de un órgano de la Administración autonómica canaria cuya competencia espacial abarca todo el territorio de la Comunidad Autónoma, su anuncio de notificación se habrá de publicar en el Boletín de ésta. Si es de ámbito territorial inferior, en el Boletín Oficial de La Provincia, y además, por imposición del artículo 2, j) del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Boletín Oficial de Canarias, en éste.

El tercer párrafo del artículo 112.1 LGT contempla que cada Administración tributaria, mediante un convenio publicado oficialmente, convenga con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial que los anuncios se publiquen exclusivamente en dicho boletín oficial con independencia de cuál sea el ámbito territorial del órgano que lo dicte.

No hay dificultad en admitir que puesto que la norma básica permite que por convenio la Administración tributaria canaria acuerde la publicación en exclusiva de sus anuncios de citación en el BOC, la ley canaria puede disponer esa publicación en exclusiva en el BOC. Lo que puede hacer un convenio interadministrativo lo puede hacer una Ley, máxime cuando el BOC es publicado no por un organismo autónomo sino por la Administración canaria, que tiene personalidad jurídica única, ya se encargue un Departamento suyo de la publicación del BOC, y otro de la gestión tributaria, por lo que no puede celebrar convenios con ella misma. Por ello, el artículo 25 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, LT, dispone que los anuncios de licitación se publiquen en el BOC.

La LT se publicó en el BOC de 18 de diciembre de 2006, por lo que, conforme a su Disposición Final VII, su artículo 25 entró en vigor al día siguiente y el anuncio de citación para notificación por comparecencia se publicó en el BOC de 20 de diciembre de 2006 según la propuesta de resolución.

8. En todo caso, la no publicación en el BOP no constituye una lesión del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva porque no impide el acceso del sujeto pasivo a los tribunales. En efecto, si la resolución del recurso potestativo de reposición no es notificada en el plazo de un mes contado desde el día de la presentación del recurso, el interesado puede considerarlo desestimado e interponer la reclamación económico-administrativa correspondiente. La ausencia de resolución del recurso de reposición no cierra la vía a ésta que es la previa a la contencioso-

administrativa. Tampoco su no notificación en plazo. Si ésta no se realiza en el plazo de un mes desde la interposición del recurso, se considera desestimado y empieza a correr el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa. Sobre el sujeto pasivo recae la carga de interponer ésta dentro de plazo para impedir que el acto impugnado adquiera firmeza. Por consiguiente, como ni la ausencia resolución del recurso de reposición ni la falta de notificación de la resolución en plazo impiden el acceso a la vía económica-administrativa previa a la judicial no se puede estimar que dicha ausencia de resolución o su falta de notificación o notificación defectuosa lesionen el derecho a la tutela judicial efectiva.

9. En sus alegaciones en trámite de audiencia, por remisión a la Resolución del Diputado del Común que adjunta al escrito de alegaciones, la sociedad mercantil sostiene la nulidad de la liquidación al amparo del artículo 217.1, f) LGT porque considera que atribuye a la Administración el derecho a percibir la deuda tributaria cuando ésta estaba prescrita, prescripción que debió haber estimado de oficio, según el artículo 69.3 LGT.

Sus argumentos para considerarla prescrita consisten en lo siguiente:

La resolución iniciando el procedimiento de comprobación limitada y su notificación no cumplen los requisitos legales por lo que no pudieron tener efectos interruptores de la prescripción.

Si se examina la resolución de inicio del procedimiento y se contrasta su contenido con el artículo 137.2 LGT se comprueba que se ciñe a éste: Se identifica su naturaleza (se efectuará respecto a la autoliquidación por el ITPAJD por la transmisión que se identifica exhaustivamente) su alcance (si procede la exención alegada por el sujeto pasivo para no tributar y se le requiere para que presente la documentación que la justifica) se le indica que interrumpe la prescripción, se le informa de que puede ejercer los derechos *ex* artículo 34 LGT y se le adjunta de una relación orientativa de los documentos que pueden justificar la exención.

Esa resolución se notificó correctamente como se indicó en el Fundamento III.2.

Por consiguiente interrumpió la prescripción conforme al artículo 68.1, a) LGT.

La resolución de inicio de actuaciones y propuesta de liquidación provisional, comunicada conjuntamente con la resolución de caducidad del procedimiento anterior, cumple también con el artículo 137 LGT que permite que se inicie el procedimiento de comprobación limitada por medio de una propuesta de liquidación provisional; y, al igual que la resolución anterior, identifica su naturaleza y alcance,

advierde de que interrumpe la prescripción y, conforme a los artículos 99.8 y 138.3 LGT, le pone de manifiesto el expediente y le concede un plazo de 10 días hábiles, a partir de la recepción de la notificación, para que realice alegaciones y presente documentos y justificaciones.

Esta resolución también fue notificada correctamente el 18 de julio de 2006.

La compraventa documentada en escritura pública se celebró el 2 de agosto de 2002 y el plazo reglamentario para presentar la escritura pública y la autoliquidación finalizaba el 7 de septiembre de 2002, fecha de inicio del plazo de prescripción conforme al artículo 67.1 LGT, por lo que el plazo de prescripción finalizaba el 7 de septiembre de 2006.

La resolución notificada el 18 de julio de 2006 interrumpió, por tanto, la prescripción.

El contenido de la resolución de fin de procedimiento de comprobación limitada se ajusta escrupulosamente al que el prescribe el artículo 139.2 LGT, su notificación, practicada correctamente, expresa los recursos que caben contra ella, plazos para interponerlos y órganos ante los que se han de presentar. No incurrió por tanto, en ningún defecto formal que la convirtiera en ineficaz para interrumpir la prescripción.

No existe por consiguiente la causa de nulidad del artículo 217.1, f) LGT.

## C O N C L U S I O N E S

1. No concurren las causas de nulidad alegadas por el interesado.
2. La Propuesta de Resolución es conforme a Derecho.