



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 332/2021

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 14 de junio de 2021.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia (...), actuando en su propio nombre y en el de (...), de la Resolución de derivación de responsabilidad subsidiaria dictada con fecha 22 de junio de 2016 (n.º documento 021211102002), en la que es declarado responsable subsidiario de conformidad con lo previsto en el art. 43.1.a) y b) de la LGT, por importe de ochenta y nueve mil setecientos cuarenta y cuatro euros con cincuenta y cuatro céntimos (89.744,54 €), de la entidad (...)* (EXP. 299/2021 RO)*.

FUNDAMENTOS

I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado por el Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, es la Propuesta de Orden resolutoria de un procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), iniciado a instancia de (...), en nombre propio y en representación de la entidad (...), al objeto de declarar la nulidad de nulidad de pleno de derecho de la resolución de derivación de responsabilidad subsidiaria dictada con fecha 22 de junio de 2016 (n.º documento 021211102002), en la que es declarado responsable subsidiario de conformidad con lo previsto en el art. 43.1.a) y b) de la LGT, por importe de ochenta y nueve mil setecientos cuarenta y cuatro euros con cincuenta y cuatro céntimos (89.744,54 €), de la entidad (...), con NIF (...).

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde al Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias; su carácter

* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto con el art. 217.4 LGT, de acuerdo con lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2.a), de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

Además, según el art. 217.4 LGT y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida, esto es, no podrá efectuarse tal declaración de nulidad en el caso de que el dictamen sea desfavorable a la misma.

3. El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siendo de aplicación, como se ha indicado, entre otras normas, lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, constituida, en este caso, por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Al procedimiento de nulidad del art. 217 LGT le es aplicable en sus líneas esenciales el régimen de la revisión de oficio de actos nulos de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, contenida en la LPACAP, por ser la norma aplicable al tiempo de formular la solicitud; no obstante, será de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria, por mandato de la Disposición Adicional Primera LPACAP.

Son asimismo aplicables, en cuanto al procedimiento de revisión, los arts. 4 a 6 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa.

Esta revisión de oficio procede contra actos nulos que incurran en alguna de las causas de nulidad del art. 217.1 LGT (de similar contenido al art. 47.1 LPACAP) y que, además, sean firmes en vía administrativa, firmeza que se acredita en las actuaciones obrantes en el expediente.

4. La competencia para dictar la resolución en este procedimiento corresponde al Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, que: «*La resolución de los procedimientos*

incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el art. 217 de la Ley General Tributaria de los actos dictados en materia tributaria por los órganos de la Agencia corresponde al titular de la Consejería competente en materia tributaria. La tramitación del procedimiento corresponde a la Agencia».

De acuerdo con este último inciso, complementado por los arts. 2.a) y 41.e) de la Orden de 19 de enero de 2018, de la Consejería de Hacienda, *«por la que se atribuyen a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias»*, se atribuye, en este caso, la competencia para elaborar y elevar la Propuesta de Resolución en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia tributaria a la Subdirección de Recaudación.

5. El procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 23 de noviembre de 2020, y conforme al art. 217.6 LGT la resolución definitiva debe dictarse antes del transcurso del plazo de un año. De no resolverse en ese plazo la solicitud habría que entenderla desestimada por silencio administrativo conforme al art. 217.6 b) LGT.

II

1. En cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, se exponen en la solicitud por el interesado, de la cual procede aquí citar exclusivamente aquellos que constituyen antecedente fáctico de la pretensión anulatoria que se plantea:

«Que, con fecha 7 de julio de 2020, le fue notificado en su domicilio por parte de la Agencia Tributaria diligencia de embargo de cuenta corriente, por importe de 1.712,00 euros y número de diligencia DIL2020000211232., por el concepto tributario IGIC por una deuda total ascendente a 74.704,00 euros (incluido recargo de apremio e intereses) y sanción tributaria por importe total (incluyendo recargo de apremio e intereses) ascendente a 45.888,69. Se adjunta como documento número 1 copia de la referida diligencia de embargo.

Que, esta parte desconocía cualquier procedimiento tributario en curso frente a la Agencia Tributaria Canaria y por ello, solicitó a la citada Administración copia de los procedimientos tributarios que dieron causa al referido embargo de cuentas bancarias. En este sentido, el aquí representado se personó en las dependencias de la Agencia Tributaria Canaria al objeto de obtener la citada copia, pero, sin embargo, desde esa Administración se le manifestó que “no encontraban el expediente”.

Que, finalmente, el 31 de agosto de 2020 tras una llamada telefónica le fue facilitado copia física del mismo en las dependencias de Recaudación de la Agencia Tributaria Canaria, apreciándose a simple vista que el mismo se encontraba incompleto y completamente desordenado. Se adjunta como documento número 2 copia del expediente facilitado.

(...)

Que, una vez revisado el expediente administrativo de los procedimientos de los que trae causa la referida diligencia de embargo, este dicente ha apreciado graves deficiencias en los procedimientos tributarios llevados a cabo, tanto para el deudor principal, (...), como para el aquí representado, viendo gravemente lesionados sus derechos fundamentales susceptibles del amparo constitucional. Conforme a ello, procede, mediante el presente escrito, y en virtud de lo establecido en la Constitución Española, específicamente en los artículos 14 a 29 y en el 30.2 iniciar frente al mismo, un procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho.

(...)

ALEGACIONES

(...)

-QUINTO.- Procedimiento Inspector.

Que, una vez recibido el expediente facilitado por la Administración, no consta ninguna notificación de Inicio de tal procedimiento, impidiendo de esta manera que el interesado pueda usar su derecho de defensa frente al mismo.

(...)

Es por ello, que este dicente considera que la Administración, no habiendo notificado el Inicio del Procedimiento Inspector acorde a lo establecido en la Ley General Tributaria y la Jurisprudencia establecida mediante lo dictado por el Tribunal Supremo, se han lesionado gravemente los derechos del sujeto pasivo.

(...)

Por otro lado, "notificado" el inicio del Procedimiento Inspector, podemos observar la existencia de tres diligencias del propio procedimiento, las cuales, en virtud de lo expresado en el artículo 107 de la LGT, tienen naturaleza de Documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. En cada una de ellas se refleja un intento del actuario de notificar al sujeto pasivo la resolución de dicho procedimiento.

Que, en virtud de lo que figura en el expediente facilitado por la Administración Tributaria, el 20 de julio de 2011 se expidió la Resolución del Señor Inspector Jefe de Tributos de Santa Cruz de Tenerife, como consecuencia de un Procedimiento Inspector, habiendo notificado el inicio del mismo mediante notificación por comparecencia, (...)

Como se puede observar en el expediente facilitado por la Administración Tributaria, la notificación por comparecencia antes mencionada fue promovida como consecuencia de haber realizado “varios intentos de notificación infructuosos efectuados a través de Agentes Tributarios los días 24 y 31 de enero de 2011, los cuales, una vez más no se aportan en el Expediente remitido.

(...)

Que, una vez, “notificado” el inicio del Procedimiento Inspector, podemos observar la existencia de tres diligencias del propio procedimiento, las cuales, en virtud de lo expresado en el artículo 107 de la LGT, tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. En cada una de ellas se refleja un intento del actuario de intentar notificar al sujeto pasivo de la resolución de dicho procedimiento.

Es por ello que, según se aprecia en la primera Diligencia, el actuario acude al domicilio fiscal del sujeto pasivo, con el objeto de entregarle al mismo, la Resolución del Procedimiento Inspector, el 21 de julio de 2011, a las 9:50 horas, y el mismo, alega que, una vez personado en el Domicilio Fiscal de la sociedad (...), situado en (...): “Esta Entidad ya no existe, siendo actualmente (...).”

Asimismo, como consta en la segunda Diligencia, el 29 de julio de 2011, a las 10:20 horas, el actuario acude al domicilio fiscal de (...), para realizar la entrega de dicha resolución. Según se refleja en dicha diligencia, el actuario no puede materializar la entrega porque “no se encontraba nadie en dicho domicilio” pero una vecina sí le afirma que vive en dicho domicilio. Esto nos podría llevar a pensar que el actuario, una vez constatado que ese domicilio era el del administrador de la sociedad, intentaría realizar una segunda notificación en dicho domicilio con el objetivo de notificar al interesado. Además, la propia diligencia, determina “que una empleada dice que no se encuentra y que no tiene un horario habitual”. En este sentido, cabe recordar que según lo establecido en el artículo 111 de la Ley General Tributaria, esta empleada habría podido recoger la notificación:

Sin embargo, según se aprecia en la propia Diligencia, no se realizó ninguna actuación tendente a la materialización de tal notificación, ni siquiera se intentó notificar por medio de la empleada o vecina.

Por último, el día 3 de agosto de 2011 a las 11:40, el actuario acude nuevamente al domicilio fiscal de la sociedad, y según se aprecia en la diligencia, “una señora le comunica que el señor (...) no se encuentra”, posteriormente, según refleja la propia Diligencia, el actuario acudió a la Calle (...) para realizar así el último intento de notificación.

Este dicente no entiende como, si el actuario tenía constancia de que el domicilio fiscal del administrador se situaba en la Calle (...), y pudo constatar que sí era su domicilio fiscal

pero que no se encontraba, no intentó realizar un segundo intento en dicho lugar. En lugar de eso, lo que hizo el actuario fue acudir al domicilio fiscal de la entidad donde resultada “desconocido” a efectos de notificaciones, según se aprecia en la primera diligencia. Asimismo, al constatar una vez más que el domicilio fiscal del obligado tributario no era ese, decidió ir a Calle (...), lo cual no logramos entender, puesto que, esta parte no tiene relación alguna con la citada dirección, desconociendo los motivos que llevaran al agente a acudir a ésta. Como puede comprobar esa Ministra en el expediente administrativo adjunto, la Administración no aporta documento alguno que acredite la vinculación de la referida dirección con este dicente. En este sentido, hemos aportado la escritura de constitución de la Sociedad, en la cual no se refleja ninguna referencia a la “Calle (...)”.

- SEXTO.- Procedimiento Sancionador.

En primer lugar, esta parte se opone al acuerdo de imposición de sanción por cuanto el mismo deriva de una liquidación que debe ser anulada, y de la que depende el acto administrativo aquí impugnado.

En relación a los motivos de oposición frente a la liquidación provisional de la que trae causa la sanción aquí recurrida, y con objeto de evitar reiteraciones innecesarias, esta parte se remite a las anteriores alegaciones realizadas en el seno del presente procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho.

No podemos olvidar, que la legalidad de la sanción pende directamente de la liquidación, de tal forma que, la anulación de la segunda conllevaría inexorablemente la nulidad de la primera. Es decir, cabe una liquidación sin sanción pero, en ningún caso, una sanción sin liquidación.

Por todo lo anterior, una vez expuesta la oposición frente a la liquidación de la que trae causa el expediente sancionador, resulta obvio que este reclamante no puede estar de acuerdo con la sanción impuesta por cuanto es consecuencia de un acto no conforme a Derecho, motivo por el cual considera que debe anularse el acuerdo sancionador notificado.

-SÉPTIMO.- Procedimiento de Derivación de Responsabilidad.

Que, en el Inicio del Procedimiento de Declaración de Responsabilidad Tributaria, figura que “Declarada fallida la entidad mercantil (...) se acuerda iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria a los siguientes hechos y fundamentos de derecho”. (...) la Administración no realizó la Derivación de Responsabilidad conforme a derecho la única referencia a la declaración de fallido se realiza respecto a una entidad de la cual al aquí representado no tiene relación alguna, presuponiendo que por ello, igual el agente tributario realizó uno de los intentos de notificación en la calle (...), dirección que no guarda relación alguna con este dicente.

Asimismo, La doctrina del TEAC manifiesta en su resolución 1065/2010 de 9 de junio de 2010 dictada en unificación de criterio es la que se ha pronunciado acerca de los requisitos

necesarios que ponen de relieve la constatación de la insolvencia total o parcial del deudor principal, presupuesto necesario para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad.

Asimismo, en la propia Sentencia que venimos comentando, hace referencia a varios precedentes que ponían de manifiesto la importancia de haber realizado las actuaciones pertinentes, y que éstas constaran en el expediente, así como que la Administración hubiera realizado las investigaciones necesarias para averiguar los bienes realizables de los que disponía el deudor principal para hacer frente a sus deudas tributarias:

Es por todo lo mencionado en el escrito que esta parte considera que no se ha realizado el procedimiento conforme a lo establecido por la Jurisprudencia y la Ley General Tributaria, al no constatarse que la Administración realizara las labores que tenía que emprender para actuar contra el patrimonio realizable del obligado tributario. Como se ha manifestado en reiteradas ocasiones en la Jurisprudencia a este respecto, “el responsable no es más que un garante de la deuda del deudor principal, al que, en caso de no hacer frente de la misma el propio deudor, se le derivará la responsabilidad. Para que se pueda derivar la responsabilidad debe de constatarse que la Administración haya realizado las oportunas actuaciones a su alcance para investigar y realizar los bienes y derechos del deudor principal».

2. Por todo lo expuesto, el interesado considera que todos los actos dictados en el procedimiento tributario que nos ocupa están viciados de nulidad, incluido el del inicio del procedimiento inspector, dado que en su opinión ni éste ni los trámites posteriores fueron debidamente notificados, incurriendo en la causa de nulidad establecida en el art. 217.1.e) LGT; también, aunque no se cita expresamente el artículo 217.a) de tal Ley, manifiesta que la ausencia de notificación de los actos ha supuesto la vulneración de derecho de defensa del obligado tributario, alegando desconocimiento de lo actuado hasta el momento de notificación de diligencia de embargo de cuenta corriente el 7 de julio de 2020, en su domicilio por parte de la Agencia Tributaria (diligencia de embargo de cuenta corriente, por importe de 1.712,00 euros y número de diligencia DIL2020000211232, por el concepto tributario IGIC por una deuda total ascendente a 74.704,00 euros (incluido recargo de apremio e intereses) y sanción tributaria por importe total (incluyendo recargo de apremio e intereses) ascendente a 45.888,69). Alega el interesado que desconocía cualquier procedimiento tributario en curso frente a la Agencia Tributaria Canaria.

III

Constituyen antecedentes relevantes para la resolución del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho los siguientes:

- El 1 de febrero de 2016 se dicta por el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales Propuesta de resolución declarando a (...) en su condición de administrador de la entidad mercantil (...), responsable subsidiario del pago de deudas tributarias de la misma por importe de 89.744,54 euros. Dicha propuesta se notifica, según consta en certificado de correos, el 14 de febrero de 2016 en el domicilio del interesado.

- El 22 de junio de 2016 se dicta por el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial y Procedimientos Especiales, resolución declarando a (...) en su condición de administrador de la entidad mercantil (...), responsable subsidiario del pago de deudas tributarias de la misma por importe de 89.744,54 euros. Dicha resolución se notifica, según consta en certificado de correos, el 4 de julio de 2016 en el domicilio del interesado, siendo recepcionada por el mismo.

- El 23 de septiembre de 2016 se dictan por la Administradora de recaudación de Santa Cruz de Tenerife las providencias de apremio 0201020121915001 y 0201020121925001 por importes de 61.153,82 euros y 37.565,18 euros, respectivamente. Ambas fueron notificadas en el BOE n.º 259/16, de 26 de octubre de 2016, después de dos intentos de notificación, el 30 de septiembre de 2016 y el 3 de octubre de 2016 con resultado ausente, según consta en certificado de correos.

- Con fechas 23 de junio de 2020, 4 de agosto de 2020, 11 de agosto de 2020 y 6 de octubre de 2020 se dictan por la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife diligencias de embargo en relación con las PA 0201020121915001 y 0201020121925001.

IV

En lo que se refiere a la tramitación del presente procedimiento de nulidad de pleno derecho, podemos señalar lo siguiente:

El procedimiento se inició a través de la presentación el día 23 de noviembre de 2020, del escrito de solicitud por parte del Sr. (...), en nombre propio y en el de la sociedad mercantil (...), por el que se pretende la incoación de un *«procedimiento de declaración de nulidad de pleno Derecho»*, al *«haber apreciado graves deficiencias en los procedimientos tributarios llevados a cabo tanto para el deudor*

principal, (...), como para el aquí representado» (es decir, el Sr. (...)). Manifiesta que pretende acogerse a la causa descrita en la letra e) del art. 217 LGT.

Después de una atenta lectura de este escrito de solicitud de la revisión de oficio no queda claro cuál es el acto o actos administrativos para los que se pretende la declaración de nulidad. De la lectura completa de tal escrito inicial puede deducirse que tal nulidad se proclama no sólo de la resolución de derivación de responsabilidad subsidiaria dictada con fecha 22 de junio de 2016 (n.º documento 021211102002), sino también de todos aquellos actos del procedimiento sancionador promovidos frente a la mercantil (...), por no haber sido notificados o por haberse producido en los derivados una nulidad en cadena. El escrito de solicitud que se comenta carece, por lo demás, de un *petitum* final que aclare la cuestión.

- El 8 de febrero de 2021 se emite informe por el Jefe de la Dependencia de la Investigación Patrimonial en el que manifiesta con relación con la última alegación realizada por el interesado, referida a que no consta en el expediente la declaración de fallido del deudor principal.

- Por su parte, el 9 de febrero de 2021 se emite informe por la Inspección de Tributos en el que se pronuncia sobre el resto de las alegaciones efectuadas.

- El 12 de febrero de 2021 se concedió trámite de audiencia al interesado, de lo que recibe notificación el 19 de enero de 2021, compareciendo aquél en las dependencias de la Agencia Tributaria Canaria en Santa Cruz de Tenerife el 12 de febrero de 2021 haciéndole entrega de copia del expediente y concediéndole nuevo plazo de 15 días para presentación de alegaciones a contar desde el siguiente a la comparecencia. El interesado presenta alegaciones el 3 de marzo de 2021.

- El 30 de abril de 2021 se dicta Propuesta de Resolución desestimatoria de la nulidad instada.

V

1. La Propuesta de Resolución desestima el procedimiento de nulidad de pleno derecho, puesto que el órgano instructor considera que no concurre la causa establecida en el art. 217.1.e), alegada por el interesado, referida a los actos dictados en materia tributaria al haber sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados [conforme a la letra e) del citado art. 217 LGT].

2. Para entrar a valorar la adecuación jurídica de la Propuesta de Resolución, ha de fijarse, en primer lugar, el objeto de la revisión de oficio, lo que no resulta claro a la vista del escrito de interposición del interesado.

Y es que, aparte la imprecisión acerca del acto o actos objeto de revisión, que ya se señaló, en el cuerpo argumental del escrito de solicitud se incorporan consideraciones acerca de la culpabilidad del presunto infractor o en relación con cuestiones atinentes al fondo del procedimiento tributario, que resultan de todo punto impertinentes en un procedimiento como el que se insta, al amparo de la letra e) del art. 217 LGT. Por lo demás, el solicitante de la revisión también denuncia la insuficiencia del procedimiento de derivación de responsabilidad, al carecer de la previa y preceptiva declaración de fallido del deudor principal, pues la notificada se refería a un sujeto tributario con el que el Sr. (...) nada tenía que ver. Mientras, en su propio escrito de alegaciones de 5 de marzo de 2021 no se pronuncia sino sobre el defecto de las notificaciones.

3. En su escrito inicial el interesado esgrime los siguientes argumentos:

1) Falta de notificación del inicio del procedimiento inspector e incumplimiento del plazo de 12 meses de duración del procedimiento inspector.

2) Incorrecta determinación de las bases de IGIC devengado y falta de cuantificación de las cuotas de IGIC soportado en la regularización efectuada por la Inspección.

3) Falta de acreditación del tipo infractor de la sanción impuesta por la Inspección de los Tributos.

4) No se ha encontrado en el expediente la declaración de fallido por lo que no se puede derivar la responsabilidad tributaria por no haber constatado la ausencia de bienes realizables. Además, en el inicio del procedimiento se hace referencia a la declaración de fallido de la entidad (...), que ninguna relación tuvo con el solicitante de la nulidad.

4. Pues bien, ante todo, este Consejo Consultivo, siguiendo constante y abundante Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha reiterado que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico

permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella sólo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 41/2019, de 7 de febrero, 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido). La declaración de nulidad ha de analizarse pues, partiendo de este carácter restrictivo de los motivos de nulidad, pues la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias.

Así pues, no pueden ser objeto de revisión de oficio, y, por ende, de análisis en el presente caso, como veremos, las cuestiones objeto de las alegaciones del interesado atinentes al fondo de los procedimientos tributarios, por cuanto no se fundamentan en ninguna causa de nulidad que dé lugar a la revisión de oficio.

5. Sentado lo anterior, entraremos en el análisis de cada una de las alegaciones del interesado.

De entrada, procede descartar cuantas se refieren a cuestiones de fondo de los procedimientos tributario y sancionador. Como bien señala la Propuesta de Resolución, no procede entrar en ellas, pues, como señalábamos anteriormente, el procedimiento de nulidad de pleno derecho es un procedimiento especial tasado y circunscrito a los supuestos regulados en la Ley y no una nueva posibilidad para el contribuyente en aras de acometer una revisión de los actos dictados y considerados firmes y plenamente consentidos por aquél.

6. En relación con las notificaciones, señala la Propuesta de Resolución:

«Manifiesta el interesado en su escrito, alegación primera, que " (...) constituye el objeto de la reclamación, la improcedencia de las deudas tributarias exigidas al aquí representado como responsable subsidiario, en virtud de lo establecido en Ley General Tributaria (...) como consecuencia de un procedimiento inspector y sancionador iniciado al deudor principal, la sociedad (...) con NIF (...), al haber sido dictados prescindiendo total y absolutamente de los procedimientos legalmente establecidos en la LGT y sus normativas de desarrollo".

Se deduce de su escrito que la improcedencia de la derivación de responsabilidad a su persona de las deudas de la entidad principal, (...), tiene su causa en la irregularidad, en su opinión, del procedimiento inspector llevado a cabo contra dicha sociedad, lo cual no es admisible como veremos.

Efectivamente la sociedad de la que trae causa la derivación de responsabilidad fue en su momento objeto de un procedimiento inspector culminado mediante resolución del Inspector - Jefe de Tributos de Santa Cruz de Tenerife de fecha 20 de julio de 2011, declarando por un lado conforme a derecho las actuaciones inspectoras relativas a la regularización de la situación tributaria de la entidad (...), con relación al IGIC, documentadas en el acta de inspección A02-2011/3009 y por otro aprobando la liquidación provisional por un importe total de 55.594,38 euros, correspondiendo 48.501,12 euros a cuota acta y 7.093,26 euros a intereses de demora. Asimismo fue objeto de un expediente sancionador incorporado a la propuesta de resolución por resultar de indudable evidencia que su actuación no solo se encontraba tipificada en el artículo 191.1 de la LGT, sino que además al señalar la citada Ley que las infracciones tributarias son sancionables con cualquier grado de negligencia resulta evidente que tal y como señala el instructor el obligado tributario actuó como mínimo, al no ingresar en su totalidad en el citado periodo la deuda tributaria correspondiente, con negligencia, sin que se aprecie por lo demás ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad. Dicho expediente sancionador culminó con resolución del Inspector -Jefe de Santa Cruz de Tenerife de fecha 20 de julio de 2011.

Las actuaciones inspectoras destinadas a la regularización de la situación tributaria de la entidad (...), respecto al IGIC, fueron iniciadas mediante comunicación de fecha 5 de agosto de 2010 y en virtud de expediente 2010/0166, notificada a través de la vía del artículo 112 de la LGT, el cual señala que cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causa no imputable a la Administración, se citará al obligado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado en el BOE o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias según la Administración de la que proceda el acto que se pretenda notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte y aclarándose que la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio, de forma que transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado. El hecho es que tras intentar notificar sin éxito previamente a través de la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A., los días 10 y 11 de agosto de 2010 y mediante agente tributario el 27 de agosto de 2010, se publicó en el Boletín Oficial de Canarias del día 20 de septiembre de 2010, el correspondiente anuncio, debiendo darse por notificada a todos los efectos desde el día 6 de octubre de 2010.

Dichas actuaciones inspectoras desembocaron en la incoación con fecha 21 de enero de 2011 del acta A-02 N° 2011/3009, de disconformidad por los periodos de liquidación comprendidos entre el primer trimestre de 2007 y el cuarto trimestre de 2009 en la que se propone una liquidación provisional con una deuda total de 54.498,10 euros (cuota e intereses de demora) motivada por el hecho de haberse dejado de ingresar por el contribuyente la deuda tributaria por IGIC devengada. La disconformidad del obligado

tributario se entendió producida al no personarse a la firma el día señalado, tras ser requerido para ello a través de comunicación de fecha 11 de noviembre de 2010 por la que se concedía trámite de audiencia previo al acta así como requerimiento para la firma de la misma, que se intentó notificar sin éxito a través de agente tributario los días 15 y 18 de noviembre de 2010. El Acta así como el correspondiente informe ampliatorio tras varios intentos infructuosos a través de agentes tributarios los días 24 y 31 de enero de 2011, fueron notificados mediante publicación en el Boletín Oficial de Canarias de fecha 21 de febrero de 2011, debiendo darse por notificada a todos los efectos desde el día 9 de marzo de 2011. Resulta indiscutible que la mercantil (...), ostentaba a lo largo del periodo regularizado la condición de sujeto pasivo del IGIC y por tanto obligada a repercutir el IGIC correspondiente, así como a cumplir las demás obligaciones formales y materiales, formular declaraciones periódicas y en su caso ingresar las cuotas procedentes. La inspeccionada no compareció a ninguno de los requerimientos efectuados ni aportó ninguno de los documentos solicitados por lo que se propuso la regularización de su situación tributaria en base a los ingresos de explotación declarados en el impuesto sobre sociedades.

Al estimarse por la inspección que la conducta de la mercantil (...), fue constitutiva de una infracción tributaria, tipificada en el artículo 191.1 de la LGT, mediante acuerdo de fecha 21 de enero de 2011 se procedió a la incoación del correspondiente expediente sancionador con propuesta de sanción de 34.150,16 euros, notificándose mediante publicación en el Boletín Oficial de Canarias de fecha 21 de febrero de 2011, tras intentarse su notificación mediante agente tributario los días 24 y 31 de enero de 2011, entendiéndose notificada el día 9 de marzo de 2011. Dentro del plazo legalmente establecido, no se presentaron alegaciones.

De todo lo expuesto se deduce que la actuación de la Inspección Tributaria con respecto a la entidad principal (...), se ajustó en todo momento al procedimiento legalmente establecido, no generando ninguna indefensión en dicho procedimiento a dicha entidad, a la cual se le concedió el derecho a interponer los correspondientes recursos y reclamaciones sin que los llevase a efecto. El no ingreso de las deudas tributarias resultantes del procedimiento inspector incoado, en los plazos legalmente establecidos y los infructuosos intentos de cobro posteriores por parte de la Administración, tuvo como resultante la incoación del procedimiento de derivación de responsabilidad por la citadas deudas, al recurrente (...) en su condición de administrador de la entidad mercantil (...) El interesado tuvo como administrador la opción de presentar alegaciones a la propuesta formulada por el Inspector -Actuario así como la posibilidad de recurrir en reposición la resolución del Inspector-Jefe o presentar reclamación económica -administrativa ante la Junta Económico-administrativa de Canarias, no ejercitando ninguna de estas acciones.

Alega el interesado para instar el procedimiento de nulidad, se ha incumplido por un lado el procedimiento legalmente establecido para la práctica de la notificación y como consecuencia se han lesionado gravemente sus derechos como obligado tributario».

7. Pues bien, tal y como consta debidamente acreditado en el expediente, el devenir de las actuaciones pone de manifiesto la diligencia exigible a la Administración en materia de notificaciones, constando una más que exigible tendencia por su parte a verificar en todo momento la recepción de las notificaciones por su destinatario. Así consta en el expediente documentado y se detalla en el informe de la Inspectora Superior de Tributos:

«Tal y como consta en el expediente, el domicilio social -y consecuentemente fiscal- de la entidad -nota expedida por el Registro Mercantil de Santa Cruz de Tenerife de fecha 17 de mayo de 2010, así como domicilio declarado por la entidad en el Modelo 400 de alta en el censo del IGIC presentado el 27 de febrero de 2007-, se encuentra sito en (...) de Santa Cruz de Tenerife.

A)Pues bien, en relación con la aludida comunicación de inicio del expediente de inspección, de la documentación obrante en el expediente se desprenden los siguientes datos:

•Se producen dos intentos de notificación del inicio del procedimiento por los Servicios de Correos en el único domicilio social y fiscal declarado por la interesada sito en (...) de Santa Cruz de Tenerife, el primero con fecha 10 de agosto de 2010, a las “12” horas, y un segundo intento con fecha 11 de agosto de 2010, a las “10 horas”, no pudiéndose practicar la referida notificación por causas no imputables a la Administración al constatarse que la entidad “no se hace cargo”, “casilla 7”.

•El 27 de agosto de 2010, se intenta de nuevo notificar personalmente la comunicación de inicio a través de Agente Tributario perteneciente a la ATC en el referido domicilio social y fiscal de la entidad, resultando otra vez dicho intento negativo: “me comentan en dicha entidad que actualmente es (...) no (...), con la misma denominación”.

•Tras dichos infructuosos intentos de notificación se pasa al anuncio publicado en el BOC nº 185, de 20 de septiembre de 2010, relativo a citación de comparecencia para notificación de actos administrativos (clave: P11 “procedimiento de inspección, inicio, número de expediente 2010/0166”).

B)Asimismo en relación con los intentos de notificación de la comunicación de fecha 11 de noviembre de 2010 -por la que se concedía trámite de audiencia previo al acta así como requerimiento para la firma de la misma-, en la copia de las diligencias suscritas por Agente Tributario perteneciente a la ATC obrantes en el expediente, se desprende la siguiente información:

•Se producen dos intentos de notificación por Agente Tributario perteneciente a la ATC en el repetido domicilio social y fiscal de la entidad, resultando todos ellos negativos, el primero con fecha 15 de noviembre de 2010, a las 10,40 horas: “me informan en el local que esta em- presa ya no existe hace aproximadamente un año, la denominación es la misma (...), pero la empresa es (...)”, un segundo intento con fecha 18 de noviembre de 2010, a las 9,30 horas: “en el momento de la visita me atiende una empleada de la cafetería, la cual me manifiesta que el sujeto pasivo marchó del lugar”.

C)Igualmente en relación a la notificación del acta y su informe ampliatorio, en la copia de las diligencias suscritas por Agente Tributario perteneciente a la ATC obrantes en el expediente se des- prende la siguiente información:

•Se producen dos intentos de notificación en el repetido domicilio social y fiscal de la entidad, resultando dichos intentos negativos, el primero con fecha 24 de enero de 2011, a las 10,20 horas: “que esta cafetería existe actualmente pero otra entidad diferente hace tiempo”, y un segundo con fecha 31 de enero de 2011, a las 12,05 horas: “en el momento de la visita el domicilio se encuentra cerrado, se ha dejado aviso, se ha consultado en la cafetería, me manifiestan que no guardan relación con el sujeto pasivo (...)”, ante este segundo intento nueva- mente fallido y con el fin de garantizar al máximo el derecho de defensa y asegurar por todos los medios posibles que la entidad inspeccionada pudiera conocer y en su caso comparecer y alegar lo que estimara pertinente frente a la propuesta de liquidación formulada en la referida acta, se acude al domicilio personal y fiscal del representante -administrador único- de la entidad (...), con NIF (...), sito -de conformidad con la información facilitada por la Base de Datos de la ATC, en la calle (...), habiéndose intentado asimismo entablar contacto telefónico en el número de teléfono declarado por el mismo, resultando otra vez fallido: “No obstante he comparecido en la calle (...), se encuentra cerrado y he llamado al teléfono (...) no contestan”.

•Tras dichos infructuosos intentos de notificación se pasa al anuncio publicado en el BOC nº 37, de 21 de febrero de 2011, relativo a citación de comparecencia para notificación de actos administrativos (clave: P11 “procedimiento de inspección, acta de disconformidad e informe ampliatorio, número de expediente 2010/0166”), debiendo darse por notificada a todos los efectos desde el día 9 de marzo de 2011.

D)Finalmente, en relación a la notificación de la liquidación dictada por la Jefatura de Inspección de Santa Cruz de Tenerife el 20 de julio de 2011, de los datos obrantes en el expediente se des- prende la siguiente información:

•Se produce un intento de notificación por los Servicios de Correos en el repetido domicilio social y fiscal de la entidad con fecha 18 de agosto de 2011, a las “10” horas, y se constata que la entidad “es desconocida” en dicho domicilio, “casilla 4”.

•Se producen tres intentos de notificación por Agente Tributario perteneciente a la ATC, resultando dichos intentos negativos, el primero con fecha 21 de julio de 2011, a las 09,50 horas, en el repetido domicilio social y fiscal de la entidad: "que esta entidad ya no existe, siendo actualmente (...)", un segundo intento con fecha 29 de julio de 2011, a las 10,20 horas, que se hizo en el domicilio fiscal y personal del representante de la entidad (...), con NIF (...): "en el domicilio de este señor no se encuentra nadie pero la vecina me informa que es el de la (...), que se ha ido en varias ocasiones, donde una empleada me dice que no se encuentra, y que no tiene un horario habitual", y un tercero, el 3 de agosto de 2011, a las 11:40, otra vez en el domicilio social y fiscal de la entidad: "que en el momento de la visita me atiende una señorita la cual me manifiesta que el Sr. (...) no se encuentra". Además, tras una labor ardua de indagación por la Administración, se intenta la notificación personal al administrador único de la entidad también en el domicilio social de otra entidad (...), con NIF (...)- sito en la calle (...) de Santa Cruz de Tenerife-, en la que consta dicho señor como socio único, según la información facilitada por el Registro Mercantil de Tenerife el día 4 de febrero de 2011, resultando dicho intento también fallido: "No obstante, he comparecido en (...), que se encuentra cerca de (...), me manifiestan que el Sr. (...) marchó del lugar hace años".

•Tras dichos infructuosos intentos de notificación se pasa al anuncio publicado en el BOC nº 197, de 5 de octubre de 2011, relativo a citación de comparecencia para notificación de actos administrativos (clave: PII "procedimiento de inspección, resolución, IGIC, número de expediente 2010/0166"), debiendo darse por notificada a todos los efectos desde el día 21 de octubre de 2011.

En consecuencia, la conclusión a la que ha de llegarse a la vista de lo dispuesto por los preceptos legales reseñados es que las diferentes notificaciones practicadas en el presente procedimiento inspector -a las que se ha hecho referencia precedentemente-, se encuentran atemperadas a derecho, debiendo inadmitirse el reproche de "falta de notificación del inicio del procedimiento" y la consecuente "vulneración del principio de contradicción" aducido de contrario en su escrito. La notificación personal de los diferentes trámites procedimentales recaídos en el presente procedimiento inspector, no se pudo realizar en el domicilio social y fiscal de la entidad, y ello porque dicho domicilio, tal y como consta en los avisos de Correos y en las diversas diligencias suscritas por Agente Tributario en el ejercicio de sus funciones en las diferentes fechas anteriormente referenciadas-intentadas en cada uno de los trámites procedimentales correspondientes por dos veces-: "la entidad no se hace cargo", "actualmente es (...) no (...)", "esta empresa ya no existe hace aproximadamente un año, la denominación es la misma (...), pero la empresa es (...)", " el sujeto pasivo marchó del lugar" (...) ". Pero es más, debe observarse que dicho domicilio es el único que consta declarado como domicilio social y fiscal de la entidad en los diferentes documentos contables, fiscales y registrales obrantes en el expediente. Y aunque -para intentar agotar todas las vías de notificación directa a la inspeccionada con el fin de garantizar al máximo

una real y eficaz defensa por parte de la misma frente al aludido procedimiento se intentó también la notificación en el domicilio particular del administrador único de la entidad -hoy recurrente- también resultó fallida por causa no imputable a la Administración: “no se encuentra en dicho domicilio”, y lo mismo ocurrió con el intento de notificación en el domicilio social de otra entidad (...), con NIF (...)- sito en la calle (...) de Santa Cruz de Tenerife-, en la que -tal y como consta en el expediente- el recurrente resultaba ser socio único: “el Sr. (...) marchó del lugar hace años”».

8. En punto a notificación de actos tributarios ha venido señalando este Consejo, así en el Dictamen 41/2019, con cita de la STS de 28 de junio de 2012, que en esta materia debe estarse al análisis de cada caso:

« (...) Como doctrina general sobre el tema merece señalarse, por su proximidad temporal, la sentencia de este Tribunal de 28 de junio de 2012 que compendia dicha doctrina general sobre las notificaciones de los actos tributarios:

“Como premisa básica de la que partir es la de que el tema que nos ocupa es tremendamente casuístico, lo que conlleva que en no pocos casos la doctrina general deba adaptarse a las singularidades de cada caso. Las notificaciones tienen, esencialmente, carácter instrumental, en tanto que su importancia radica en que a través de las mismas los interesados puedan llegar a conocer el acto que le afecta, posibilitando su impugnación, en su caso. Por tanto, aún los vicios de los que adolezca la notificación, los mismos pueden resultar intrascendentes si el interesado llegó a conocimiento del acto”.

(...)

Las Sentencias de esta Sala de 19 de enero de 2012, de 22 de septiembre 2011 y de 6 de octubre de 2011 condensan toda la doctrina sobre las notificaciones y la excepcionalidad de las publicaciones por edictos, afirmando esta última que, con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia de las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia.

Ahora bien, esta precisión de partida no impide que se puedan establecer una serie de parámetros que permitan abordar la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad en su tratamiento, como ha venido a señalar esta Sala en las recientes Sentencias de 2 de junio de 2011; de 26 de mayo de 2011 (...):

“Admitido, de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2), debemos recordar que, como presupuesto general, lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar

si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo”.

Pues bien, el análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario, inevitablemente muy casuística, pone de relieve que, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos.

En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación.

(...)

Pero también hemos puesto énfasis en el hecho de que la buena fe no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aun cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente (SSTC 76/2006, de 13 de marzo y 2/2008, de 14 de enero), bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo; 163/2007, de 2 de julio; 223/2007, de 22 de octubre; 231/2007, de 5 de noviembre; y 150/2008, de 17 de noviembre), (...) ».

9. Por lo demás, la jurisprudencia constitucional ha planteado -como resumidamente expone la STC 72/1999- la exigencia de tres requisitos para que la falta de emplazamiento tenga relevancia constitucional: «*en primer lugar, es preciso que el no emplazado tenga un derecho subjetivo o interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución que se adopte en el proceso o procedimiento administrativo; en segundo lugar, es necesario que el no emplazado personalmente haya padecido una situación de*

indefensión a pesar de haber mantenido una actitud diligente; y por último, se exige que el interesado pueda ser identificado a partir de los datos que obran en el expediente».

10. En este caso, la Administración Tributaria ha intentado infructuosamente las notificaciones en el domicilio fiscal del obligado principal y subsidiario, sin que resulte probado por el contribuyente que la Administración haya incurrido en error al notificar, siendo debidamente notificadas tal y como exige la ley por medio de su publicación en el Boletín, lo que permite presumir que los obligados tributarios han tenido conocimiento de las actuaciones practicadas y no han permitido la práctica de las notificaciones ni han ejercido el derecho de defensa por su exclusiva voluntad.

Por todo lo expuesto, cabe concluir, en contra de lo alegado por el interesado, que todas las notificaciones cursadas tanto a lo largo del procedimiento inspector y del sancionador derivado del mismo se han efectuado con arreglo a derecho, no apreciándose ninguna irregularidad procedimental que comporte la nulidad de pleno derecho, habiéndose desplegado por la Administración la diligencia exigible en su deber de notificación, de tal suerte que, en el procedimiento que nos ocupa, no ha habido un solo trámite que no se haya ceñido a lo establecido legalmente en lo que se refiere a la notificación, habiéndose realizado correctamente.

11. Por el contrario, no ha quedado probado por el solicitante de la nulidad que las notificaciones practicadas en este asunto, pero tampoco los distintos actos administrativos recaídos en los procedimientos tributarios relacionados, hayan lesionado derechos o libertades de amparo constitucional, o hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para su producción. En consecuencia, no concurriendo las causas de nulidad alegadas no procede la revisión de oficio instada.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución de sentido desestimatorio es conforme a Derecho, sin que proceda la declaración de nulidad solicitada.