



Consejo Consultivo de Canarias

## DICTAMEN 564/2021

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 30 de noviembre 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 de (...), de la liquidación por ITPAJD modalidad TPO n.º 00001565662012010 y actos derivados (EXP. 527/2021 RO)\**

## FUNDAMENTOS

### I

1. Se somete a dictamen de este Consejo Consultivo la Propuesta de Resolución de 18 de octubre de 2021 por la que se resuelve el procedimiento de revisión de oficio instado por (...) contra la liquidación tributaria n.º 00001565662012010, derivada del procedimiento de comprobación de valores tramitado por la Agencia Tributaria Canaria en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

2. El dictamen de este Consejo Consultivo tiene carácter preceptivo, de conformidad con los arts. 11.1.D.b) y 3.1 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias (en adelante, LCCC), en relación con el art. 217.4, párrafo segundo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Asimismo, la existencia de un dictamen favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho del Consejo Consultivo de Canarias es presupuesto habilitante para poder anular el acto administrativo firme por medio del expediente de revisión de oficio [art. 217.4, párrafo segundo LGT y art. 6.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley

---

\* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGDLTG)].

3. La competencia para dictar la Resolución en este expediente corresponde al Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre (en adelante, EATC), que *«la resolución de los procedimientos incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 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»*.

La competencia para dictar la Propuesta de Resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho corresponde a la Dirección de la Agencia Tributaria Canaria (art. 12 de la Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria -en adelante, LATC-, en relación con el art. 15 EATC y el art. 5.4 RGDLTG).

La competencia para elevar la Propuesta de Resolución a tal Dirección de la Agencia Tributaria Canaria, en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia tributaria, corresponde a la Subdirección de Gestión Tributaria, con arreglo a la nueva estructura de la Agencia, en virtud de la modificación operada por el Decreto 212/2017, de 2 de octubre, de modificación del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, y lo establecido en el art. 2.a) de la Orden de la Consejería de Hacienda de 19 de enero de 2018, por la que se atribuye a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias al señalar el mismo que *«en sus respectivos ámbitos funcionales (...), corresponde a las Subdirecciones: a) Elevar al Director de la Agencia las propuestas de resolución que sean competencia del mismo, del Presidente de la Agencia o del Consejero competente en materia tributaria»*.

4. En cuanto al procedimiento de revisión son de aplicación, aparte de los preceptos generales de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, (LPACAP), el art. 217 LGT y los arts. 4 a 6 RGDLTG.

El plazo máximo para resolver es de un año (art. 217.6 LGT). Al tratarse de un expediente de nulidad iniciado a solicitud de persona interesada, el transcurso del plazo máximo para resolver determina su desestimación presunta.

En este sentido, el art. 217 LGT señala lo siguiente:

*«6. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.*

*El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:*

*a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.*

*b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.*

*7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa».*

5. Concurren los requisitos de legitimación activa y pasiva.

## II

Los antecedentes que han dado origen a este procedimiento de revisión de oficio son los siguientes:

1. Con fecha 5 de marzo de 2012 se formaliza ante notario la compraventa de la nuda propiedad a favor de (...) y a favor de (...) y (...) por mitad e iguales partes el usufructo vitalicio, simultáneo y sucesivo de una vivienda situada en (...), en el término municipal de Santa Cruz de Tenerife, por el precio total de 180.000 €.

2. Con fecha 3 de abril de 2012 se autoliquida por (...) el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ante la Administración Tributaria Canaria en el que se indicó como valor declarado la cantidad de 111.600 € por la operación de compraventa señalada en el apartado anterior.

3. Con fecha 28 de diciembre de 2015 se acuerda por la Administradora de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife iniciar un procedimiento de comprobación limitada de valores y propuesta de liquidación provisional, estableciendo como valor comprobado por la Administración la cantidad de 180.713,88 € con una cuota resultante de 4.492,40 € y 873,33 € de intereses. Dicha propuesta de liquidación provisional -por importe de 5.366,33 €-, se notifica mediante anuncio de citación por comparecencia en el B.O.E., n.º 29 de fecha 3 de febrero de 2016, concediendo un plazo de 15 días hábiles, en virtud de lo establecido en los arts. 99.8, 105.1 y 134.3 de la LGT, a efectos de alegar lo que conviniere a su derecho y aportar los

documentos y justificantes que estimare pertinentes, tras dos intentos infructuosos de notificación en el domicilio fiscal de la interesada, sito en la calle (...), La Laguna (primer intento el día 4 de enero de 2016, a las 10:00 horas con resultado «ausente»; y segundo intento el día 5 de enero de 2016, a las 11:30 horas con el mismo resultado de «ausente», dejando constancia el Servicio de Correos en la diligencia: «Se dejó aviso llegada en buzón» no retirado.

4. Con fecha 23 de mayo de 2016 se dicta por la Administradora de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife liquidación provisional por importe de 5.366,33 €, notificándose el 2 de junio de 2016 según consta en certificado de correos en la dirección situada en la calle (...) La Laguna, siendo recepcionado por (...), padre de la interesada.

5. Con fecha 1 de julio de 2016 se interpone por (...) recurso de reposición con solicitud de suspensión por reserva al derecho a promover la tasación pericial contradictoria, dando lugar al expediente de recurso n.º 20160000585271.

El citado recurso administrativo es desestimado mediante Resolución de 27 de septiembre de 2017, que consta notificada con fecha 17 de noviembre de 2017, mediante anuncio de citación por comparecencia en el B.O.E., n.º 265, de 1 de noviembre de 2017, tras dos intentos infructuosos de notificación en el domicilio fiscal de la interesada, sito en la calle (...) La Laguna (primer intento el día 4 de octubre de 2017, a las 17:16 horas, con resultado «ausente»; y segundo intento el día 5 de octubre de 2017, a las 10:10 horas, con el mismo resultado de «ausente», dejando constancia el Servicio de Correos en la diligencia: “Se dejó aviso llegada en buzón” no retirado.

6. Transcurrido el plazo voluntario para el pago de la deuda, ésta fue exigida en vía ejecutiva -Providencia de apremio n.º 20190028159-, constando ingresada la cantidad total de 7.039,02 € (5.366,33 € en concepto de liquidación, 1.073,27 € en concepto de recargo del 20% período ejecutivo, 353,46 euros en concepto de intereses de demora y un exceso de 245,96 €).

### III

En cuanto a la tramitación del expediente administrativo de revisión de oficio, constan practicadas las siguientes actuaciones:

1.- El presente procedimiento administrativo de revisión de oficio se inicia mediante escrito de 10 de febrero de 2020 presentado por la entidad (...), en nombre y representación de (...), solicitando que se declare « (...) la caducidad del

*procedimiento junto con su consecuente archivo sin que quepa la iniciación de ulteriores procedimientos por este mismo concepto tras haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación»; instando, además, la «devolución por importe de SIETE MIL TREINTA Y NUEVE EUROS CON DOS CÉNTIMOS (7.039,02 €) ya que se corresponden a un procedimiento que ha caducado y, por tanto, no resultó exigible».*

Finalmente, se indica en la solicitud que *«en el hipotético supuesto que no se acceda a declarar la caducidad del procedimiento y su correspondiente archivo, también procederá el archivo debido a que la presunta deuda tributaria se encuentra prescrita siendo igualmente inexigible, por ende, deberá reintegrarse la meritada cantidad de 7.039,02 €».*

2.- Con fecha 21 de mayo de 2020 se formula requerimiento a la interesada para que *« (...) que comunique y fundamente el procedimiento de revisión en materia tributaria al que pretende acogerse y manifieste los hechos, razones y fundamentos en que se concreta su solicitud (...) ».*

Dicho requerimiento consta debidamente notificado el día 19 de junio de 2020.

3.- Con fecha 23 de febrero de 2021, y una vez transcurrido el plazo legalmente otorgado por la Administración Tributaria a la interesada para que esta aclarase su solicitud de revisión de oficio sin que se hubiese formulado escrito alguno al respecto, se procede a decretar el archivo de las actuaciones, teniendo por desistida a la reclamante de su solicitud de revisión de oficio planteada el día 10 de febrero de 2020.

La resolución de archivo consta notificada a la interesada con fecha 4 de marzo de 2021.

4.- No obstante lo anterior, con fecha 8 de marzo de 2021 se presenta por (...), en nombre y representación de (...), escrito en el que solicita que *« (...) se proceda a tramitar el correspondiente procedimiento de revisión previsto en el artículo 217.1.e) de la LGT, así como el consecuente procedimiento para la devolución de ingresos indebidos previsto en el artículo 221.b) de la LGT (...), que se declare la caducidad del procedimiento junto con su consecuente archivo sin que quepa la iniciación de ulteriores procedimientos por este mismo concepto tras haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación».*

5.- Con fecha 16 de marzo de 2021 el Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria Canaria solicita a la Administración de Tributos Cedidos *« (...) informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes para resolver sobre la procedencia de la revisión instada y copia del expediente en cumplimiento de lo establecido en el artículo*

217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 5.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de vía administrativa».

6.- La Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife emite su informe el día 16 de abril de 2021.

7.- Con fecha 4 de mayo de 2021 se acuerda la apertura del trámite de audiencia a la interesada para alegar lo que estimase pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considerase oportunos en defensa de sus derechos e intereses legítimos (art. 271.4 LGT en relación con el art. 5.3 RGDLGT).

Dicho trámite consta debidamente notificado a la representante de la interesada.

8.- El día 27 de mayo de 2021 la interesada formula escrito de alegaciones en el que se indica lo siguiente:

*«Interesa al derecho de mi representada que se emita resolución por la que se declare la caducidad del procedimiento junto con su consecuente archivo sin que quepa la iniciación de ulteriores procedimientos por este mismo concepto tras haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación.*

*Además, se solicita la devolución por importe de SIETE MIL TREINTA Y NUEVE EUROS CON DOS CÉNTIMOS (7.039,02€) ya que se corresponden a un procedimiento que ha caducado y, por tanto, no resultó exigible.*

*En el hipotético supuesto que no se acceda a declarar la caducidad del procedimiento, también procederá el archivo debido a que la presunta deuda tributaria se encuentra prescrita siendo igualmente inexigible, por ende, deberá reintegrarse la meritada cantidad de 7.039,02€».*

9.- Con fecha 4 de junio de 2021 se emite Propuesta de Resolución de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se resuelve *« (...) que no procede declarar la nulidad de pleno derecho instada por (...) de la liquidación por ITPAJD modalidad TPO N.º 00001565662012010 y actos derivados».*

10.- Mediante oficio de 10 de junio de 2021 -con registro de entrada en este Organismo consultivo ese mismo día-, se solicita la evacuación del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias [arts. 11.1.D.b) y 12.3 LCCC en relación con el art. 217.4 LGT y el art. 6 RGDLGT].

11.- Con fecha 21 de julio de 2021 se emite Dictamen 384/2021 de este Consejo Consultivo de Canarias por el que se acuerda retrotraer las actuaciones a los fines indicados en su fundamento de Derecho III.

12.- Con fecha 19 de marzo de 2021 se emite informe facultativo de la Viceconsejería de los Servicios Jurídicos del Gobierno de Canarias.

13.- Con fecha 18 de octubre de 2021 se emite, nuevamente, Propuesta de Resolución de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se resuelve « (...) que no procede declarar la nulidad de pleno derecho instada por (...) de la liquidación por ITPAJD modalidad TPO N.º 00001565662012010 y actos derivados».

14.- Mediante oficio de 22 de octubre de 2021 -con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 25 de ese mismo mes y año-, se solicita la evacuación del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias [arts. 11.1.D.b) y 12.3 LCCC en relación con el art. 217.4 LGT y el art. 6 RGDLT].

## IV

Con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo, procede reiterar las consideraciones jurídicas efectuadas en el Dictamen 384/2021, de 21 de julio, respecto a la tramitación del presente procedimiento administrativo (apartado primero del Fundamento Jurídico III):

*«1. En primer lugar, se ha de advertir que, de acuerdo con lo establecido en el art. 73.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, «a los interesados que no cumplan lo dispuesto en los apartados anteriores, se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente. No obstante, se admitirá la actuación del interesado y producirá sus efectos legales, si se produjera antes o dentro del día que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo.»*

*Aplicando lo dispuesto en el precepto anterior al supuesto analizado, se habría de concluir que estamos en presencia de un procedimiento de revisión de oficio que ha decaído como consecuencia de la falta de subsanación en plazo del requerimiento efectuado a la interesada. En efecto, como ya quedó indicado anteriormente, el día 21 de mayo de 2020 la Administración tributaria formula requerimiento a la interesada para que aclare su solicitud (siendo notificado el día 19 de junio de 2020).*

*Una vez transcurrido el plazo legalmente otorgado a la interesada sin que esta presentase escrito alguno de subsanación/aclaración en relación con la revisión de oficio*

*instada, se dicta Resolución de archivo de las actuaciones con fecha 23 de febrero de 2021, que es notificada a la reclamante el día 4 de marzo de 2021.*

*Sin embargo, no es hasta el día 8 de marzo de 2021 cuando la interesada formula escrito de alegaciones aclarando su solicitud inicial de 10 de febrero de 2020. Por lo que, en aplicación del art. 73.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, procedería declararla desistida de su solicitud, y, en consecuencia, no resultaría exigible la tramitación ulterior del procedimiento administrativo de revisión de oficio ni la posterior evacuación del dictamen de este Consejo Consultivo.*

*No obstante, y entendiendo que el Centro Directivo (Administración Tributaria) ha considerado este escrito de 8 de marzo de 2021 como una nueva solicitud de revisión de oficio -aún con idéntico objeto y fundamento-, es por lo que se estima que procedería la tramitación del procedimiento de revisión de oficio y la emisión de dictamen por parte de este Organismo Consultivo; lo que se efectúa a continuación».*

## V

1. El presente procedimiento de revisión de oficio se inicia a instancia del particular interesado contra la totalidad de los actos dictados en el seno del procedimiento de comprobación de valores (arts. 57, 134, 135 LGT) llevado a cabo por la Administración Tributaria Canaria y que trae causa de la autoliquidación presentada el día 3 de abril de 2012 por (...) en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas-, derivada de la operación de compraventa suscrita por aquella el día 5 de marzo de 2012.

A estos efectos se argumenta lo siguiente:

*“TERCERA.- De la falta de diligencia debida en la notificación por parte de la Administración.*

*La Administración Tributaria no ha notificado debidamente los actos administrativos objeto de impugnación pues ha notificado en domicilios erróneos todos los actos administrativos y, además, no se realizan los dos intentos oportunos. (...).*

*(...) las notificaciones no se realizaron en mi domicilio a pesar de que la Administración tiene perfecto conocimiento de mi dirección, si bien, en cualquier caso, debió agotar las vías de que dispone para su averiguación, más aún cuando del resultado de los acuses de recibo se concluía que el domicilio era erróneo, a pesar de lo cual insistió en notificar siempre en el mismo domicilio y a sabiendas de que jamás recibiría las comunicaciones.*

*Las notificaciones se han realizado en una dirección que no correspondía con mi domicilio: (...) siendo la dirección correcta: (...).*

*En relación con la práctica de notificaciones es reiterada la jurisprudencia que sostiene que de no aplicar toda la diligencia debida en la práctica de notificaciones no podrá utilizar la vía edictal y, a este respecto, interesa traer a colación la resolución núm. 1689/2017 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 18 de septiembre de 2017 que indica lo correlativo:*

*«{ (...) } de las actuaciones se desprende que la Administración no ha empleado toda la diligencia exigible, en orden a practicar las distintas notificaciones, siendo reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo que señala que no puede utilizarse la notificación edictal en menoscabo de las garantías procedimentales de los administrados. Hay que tener en cuenta el carácter excepcional y extraordinario de la notificación mediante edictos, el cual sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación. Para acudir a un medio de notificación como el indicado se deben extremar previamente las gestiones en averiguación del paradero del destinatario por los medios normales que se tengan al alcance, ya que de lo que se trata es que la notificación llega al conocimiento del interesado.*

*Así resulta desde el análisis de la notificación edictal o por comparecencia, desde la perspectiva del artículo 24 CE (RCL 1978, 2836), como se recoge en la Sentencia de 19 de marzo de 2013 (JUR 2013, 119160) (recurso 540/2012), de conformidad con las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2010 (recurso de casación para unificación de doctrina 36/2006) y 22 de noviembre de 2012 (recurso de casación para unificación de doctrina 2125/2011), recordando que "Como una constante jurisprudencia enseña la notificación edictal o por anuncios es rigurosamente excepcional, en tanto que debilita las posibilidades materiales del destinatario del acto de conocer su contenido y reaccionar frente a él. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la línea de que la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser reputada como el último remedio, por lo que únicamente es compatible con el artículo 24 de la Constitución Española si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado" recogándose allí una amplia doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia del Tribunal Supremo».*

*En conclusión, tomando el criterio de la jurisprudencia a la que se hace mención, resulta imposible afirmar que existiera una manifiesta imposibilidad de localización, siendo especialmente llamativo que ulteriores notificaciones fuesen realizadas en el domicilio correcto. Además, no podrá aducirse que los sucesivos actos administrativos han sido notificados tras el uso de la vía edictal pues no concurre la diligencia debida en la práctica de las notificaciones.*

*A mayor abundamiento, esto me ha ocasionado indefensión y conculca el artículo 102 de la LGT acerca de la notificación de liquidaciones tributarias, ocasionando la imposibilidad de realizar alegaciones en el momento oportuno”.*

Así pues, la interesada basa su solicitud de nulidad en que la Administración no ha empleado toda la diligencia exigible en orden a practicar las distintas notificaciones, habiéndosele notificado los actos administrativos cuya revisión de oficio ahora se pretende, en domicilios erróneos; lo que le ha generado indefensión. Vicios que pueden reconducirse a los supuestos establecidos en las letras a) y e) del art. 217.1 LGT; esto es, tanto a haberse lesionado derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional con la actitud de la Administración, como a prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

En el fondo, ambas causas de nulidad se pueden reconducir a una: si en la práctica de la notificación de la Resolución de liquidación -regularización- y los demás actos emitidos en el seno del procedimiento de comprobación de valores se le ha producido indefensión. Si así fuera, a la interesada se le habría lesionado el derecho a la tutela judicial efectiva -como ha manifestado reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en los términos que más adelante veremos-, por lo que se habría incurrido en la causa de nulidad del art. 217.1, letra a) LGT. De la misma manera, siendo la notificación de los actos administrativos un trámite esencial, su ausencia (por omisión o por realizarse deficientemente) equivaldría a haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido [art. 217.1, letra e) LGT].

2. El presente procedimiento de revisión de oficio tiene por objeto determinar si concurren o no las causas de nulidad alegadas por la interesada, lo que constituye de manera evidente, por su propia naturaleza jurídica, una cuestión de carácter procedimental. Es decir, se ha de determinar si, tanto la Resolución del procedimiento de comprobación de valores (la Propuesta de Resolución cita, erróneamente, que se trata de un procedimiento de comprobación limitada, cuando, en realidad, se trata de un procedimiento de comprobación de valores -arts. 57, 134 y 135 LGT-) en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones onerosas -por la que la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife dicta liquidación provisional el 23 de mayo de 2016-, como las restantes resoluciones administrativas emitidas en el seno de dicho procedimiento administrativo, adolecen de un defecto formal que pueda subsumirse en las causas de nulidad previstas en las letras a) y e)

del art. 217.1 LGT; siendo ajeno al Dictamen de este Organismo consultivo la cuestión tributaria de fondo objeto de la referida Resolución.

Esto último se deriva, como tantas veces se ha señalado por este Consejo Consultivo y por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, de 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 solo 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 430/2017, de 14 de noviembre, 438 y 446/2016, de 27 de diciembre, 23/2017, de 24 de enero, 43/2017, de 8 de febrero, 79/2017, de 15 de marzo, entre los más recientes, que reiteran anteriores 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.

3. A los efectos de dilucidar esta cuestión, conviene reproducir la doctrina sentada por este Consejo Consultivo de Canarias en el Dictamen 302/2018, de 29 de junio -con cita del Dictamen 236/2017, de 13 de julio-, recaído también en relación con la nulidad de determinados actos tributarios y en el que se condensa la doctrina constitucional en la materia:

*“« (...) 4. Según el Tribunal Constitucional “los actos de notificación cumplen una función relevante, ya que al dar noticia de la correspondiente resolución permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes” (STC 155/1989); por eso “este Tribunal ha destacado la exigencia de procurar el emplazamiento o citación personal de los interesados, siempre que sea factible, por lo que el emplazamiento edictal constituye un remedio último de carácter supletorio y excepcional, que requiere el agotamiento previo de las modalidades aptas para asegurar en el mayor grado posible la recepción de la notificación por el destinatario de la misma, a cuyo fin deben de extremarse las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales, de manera que la decisión de notificación mediante edictos debe fundarse en criterios de razonabilidad que*

conduzcan a la certeza, o al menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación» (por todas, STC 158/2007, de 2 de julio, F. 2).

A mayor abundamiento, puntualiza el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22-11-2012 lo siguiente:

« (...) Como una constante jurisprudencia enseña, la notificación edictal o por anuncios es rigurosamente excepcional, en tanto que debilita las posibilidades materiales del destinatario del acto de conocer su contenido y reaccionar frente a él. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la línea de que la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser reputada como el último remedio, por lo que únicamente es compatible con el artículo 24 de la Constitución Española si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado. La aplicación de la Ley 30/1992 a las notificaciones tributarias, resulta procedente por mor de lo dispuesto en la Disposición Adicional Quinta de dicha ley, que autoriza someter supletoriamente la notificación de los actos administrativos tributarios a las normas previstas para la de los actos administrativos en general» (sentencias de 10 de enero de 2008 y 14 de enero de 2008).

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».

La anterior sentencia recoge la doctrina que esta Sala ha ido desarrollando en los siguientes términos "no tiene su razón de ser un exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proscripción de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagran el art. 24 de la Constitución" (Sentencias de 25 de febrero de 1998, de 6 de junio de 2006; de 12 de abril de 2007; y de 27 de noviembre de 2008; que las exigencias formales "sólo se justifican en el sentido y en la medida en que cumplan una finalidad" (Sentencia de 6 de junio de 2006, cit., FD Tercero); que "todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación" entre el órgano y las partes "no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad, se ha producido aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se ha producido en determinadas circunstancias o no se ha producido" (Sentencia de 25 de febrero de 1998, cit., FD Primero); que "el objeto de toda notificación administrativa y

de las formalidades de que ha de estar revestida, para tener validez, es el de garantizar que el contenido del acto, en este supuesto de la liquidación tributaria, llegue a conocimiento del obligado" (Sentencia de 7 de octubre de 1996); que "los requisitos formales de las notificaciones, que las diferentes normas invocadas establecen, tienen por finalidad garantizar que el contenido del acto administrativo llegue cabalmente a conocimiento del interesado y que incluya los medios y plazos de impugnación (...) ; y, en fin, que "lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas", de manera que "cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado" (Sentencia de 7 de mayo de 2009) (...).

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 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.*

*(...) En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», de «último remedio» - apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos (SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2), ha señalado que tal procedimiento «sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación» (STC 65/1999, cit., FJ 2); que el órgano judicial «ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación» (STC 163/2007, cit., FJ 2) (...).*

*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), (...).*

*QUINTO.- Una vez fijados con claridad los criterios que permiten determinar en cada caso concreto si debe o no entenderse que el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado (y, por ende, se le causó o no indefensión material), procede distinguir, fundamentalmente, entre los supuestos en los que se cumplen en la notificación*

*del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma (o reclamadas en la interpretación de las mismas por la doctrina de esta Sala), y aquellos otros en los que alguna o algunas de dichas formalidades no se respetan.*

*En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción -iuris tantum- de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado (...).*

*Ahora bien, en lo que al caso que nos interesa, la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado quiebra, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación y aunque el obligado tributario no hubiese comunicado a la Administración el cambio de domicilio, y ésta, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos (o, incluso, en las propias bases de datos de la Administración actuante). En esta línea, el Tribunal Constitucional ha afirmado que “cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio o de cualquier otro dato que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos” (entre muchas otras, STC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; en el mismo sentido, SSSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 5; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 2) (...).*».

*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».*

*Esta doctrina ha sido reiterada, entre otros, en los más recientes Dictámenes de este Consejo 133/2017, de 27 de abril y 201/2017, de 21 de junio”.*

4. Atendiendo a la doctrina expuesta anteriormente, procede efectuar su aplicación al presente supuesto analizado. En este sentido, resulta necesario efectuar las siguientes consideraciones jurídicas.

4.1. Si bien es cierto que cabría hablar de falta de diligencia por parte de la Administración Tributaria a la hora de notificar a la interesada la propuesta de liquidación provisional girada el día 28 de diciembre de 2015 (por cuanto, como se señala en el informe de 16 de abril de 2021 emitido por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, « (...) la Administración (...) disponía de otros datos para intentar la notificación en domicilio distinto -al domicilio fiscal de la interesada- antes de acudir a la notificación edictal», no es menos cierto que dicha deficiencia en la práctica de las notificaciones no le generó indefensión material a la interesada. Y es que, frente a la liquidación provisional de 23 de mayo de 2016 [una vez notificada en el domicilio fiscal que le constaba a la Administración y recibida personalmente dicha notificación por parte del padre de la Sra. (...)], la interesada no sólo tuvo conocimiento de la regularización practicada por la Administración Tributaria sino que, además, estuvo en condiciones de interponer frente a ella los recursos administrativos que estimó pertinentes -como así se verificó finalmente el día 1 de julio de 2016, mediante la interposición del correspondiente recurso administrativo de reposición-.

Por lo que, desde este punto de vista, no se aprecia la concurrencia de actuación administrativa que pueda ser subsumida en alguna de las causas de nulidad alegadas por la interesada.

4.2. Desde perspectiva distinta ha de tratarse la cuestión relativa a la notificación de la Resolución administrativa de 27 de septiembre de 2017 por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto por (...) contra la liquidación provisional n.º 00001565662012010.

A este respecto resulta oportuno transcribir las consideraciones efectuadas por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife en su informe de 16 de abril de 2021:

*«Sexto.- Con fecha 01/07/2016, se interpone por (...) recurso de reposición con solicitud de suspensión por reserva al derecho a promover la tasación pericial contradictoria, dando lugar al expediente de recurso 20160000585271. El citado recurso presentado en plazo, es desestimado mediante Resolución de fecha 27/09/2017, que consta notificada con fecha 17/11/2017, mediante anuncio de citación por comparecencia en el BOE nº 265, fecha publicación 01/11/2017, tras dos intentos infructuosos de notificación en el domicilio fiscal de la interesada, sito en la calle (...), La Laguna, primer intento el día 04/10/2017 a las 17:16H con resultado ausente y segundo intento el día 05/10/2017 a las 10:100H con el mismo resultado de ausente, dejando constancia el Servicio de Correos de la diligencia "Se dejó aviso llegada en buzón" no retirado.*

*Es importante destacar que en el escrito de interposición del recurso de reposición la interesada fija como domicilio "Urbanización (...), número 52 del término municipal de La Laguna, código postal 38205".*

*(...)*

*(...) lo cierto es que la Administración de disponía de otros datos para intentar la notificación en domicilio distinto antes de acudir a la notificación edictal.*

*Por un lado en la escritura pública de compraventa se señala como domicilio de (...), (...), el mismo señalado en el modelo 600 autoliquidado y que coincide con el del inmueble adquirido, y por otro, la dirección donde fue practicada a los otros dos intervinientes de la escritura (sus padres), sujetos pasivos del Impuesto también, en el domicilio en el que le practicaron válidamente a ellos las notificaciones correspondientes, y que si fueron debidamente atendidas, esto es, la calle (...), La Laguna, se puede observar claramente que se trata de una omisión del número 2, seguido del 5 en el número de gobierno de la dirección correcta (n.º 52).*

*Se observa además que en la notificación de la resolución del recurso de reposición habiendo designado la interesada como domicilio a efecto de notificaciones calle (...), La Laguna, se le practica en la misma dirección en la que se practicó la notificación de la propuesta de liquidación y la liquidación provisional, que por resultar infructuosa se procedió nuevamente a la notificación edictal, cuando la Administración debió practicarla en primer lugar en la dirección indicada en el escrito de interposición del recurso presentado.*

*(...)*

*(...) la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto no fue notificada en el domicilio señalado por la obligada tributaria en su escrito de interposición, acudiéndose directamente a la notificación edictal lo que le ha causado indefensión a la misma, encontrándonos en el supuesto previsto en el artículo 219.1 de la LGT, por lo que procedería tanto la revocación de los actos de notificación en el expediente del recurso (...) ».*

Así pues, a la luz del contenido del expediente administrativo y de lo informado por la propia Administración Tributaria, se constata que en el presente caso la Administración Tributaria no actuó con la diligencia debida en el momento de proceder a la comunicación de la precitada resolución administrativa. En este sentido, y pese a constar en el expediente administrativo la existencia de, al menos, otros dos domicilios en los que poder practicar la notificación personal a la interesada de la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto por aquella frente a la liquidación provisional, la Administración tributaria optó por

acudir directamente -sin intentar, siquiera, la comunicación personal en los citados domicilios- a la notificación edictal.

No obstante lo dicho hasta ahora, lo cierto es que atendiendo a la reiterada doctrina jurisprudencial y de este Consejo Consultivo, tal omisión de la notificación en otros domicilios de la interesada de la desestimación del recurso de reposición no le causó indefensión, por las razones que enseguida se expondrán.

Efectivamente, siendo el plazo de resolución del recurso de reposición el de un mes, transcurrido el mismo pudo la interesada entenderlo desestimado por silencio administrativo, quedando así abierta la posibilidad de interponer reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional o bien el oportuno recurso contencioso administrativo. Abiertas así tales vías de reclamación o recurso no puede entenderse que de la irregular notificación de la posterior resolución expresa del recurso de reposición hubiere derivado indefensión ninguna. Es por ello por lo que ha de concluirse que tampoco en relación con esta última notificación hubiere concurrido la alegada causa de nulidad del art. 217.e) LGT.

4.3. De esta manera, no se estiman concurrentes las causas de nulidad de las letras a) y e) del art. 217.1 LGT, ni respecto de los actos de comprobación tributaria en su día acordados ni respecto de la resolución del recurso de reposición contra ellos interpuesto, por lo que procede desestimar la solicitud de revisión de oficio planteada por la Sra. (...).

5. De la atenta lectura de la Propuesta de Resolución se desprende que ésta aborda todas las cuestiones planteadas por la interesada en cuanto a la nulidad de las notificaciones practicadas, caducidad del procedimiento de comprobación de valores y prescripción de la deuda tributaria. Sin embargo, sobre estos dos últimos asuntos (caducidad y prescripción) no le es dable a este Consejo Consultivo de Canarias pronunciarse, pues se trata de materias que exceden -como ya se apuntó anteriormente- del objeto del Dictamen, que se ha de limitar, en este caso, a analizar la concurrencia de las causas de nulidad de pleno Derecho invocadas, como se ha señalado reiteradamente (por todos, Dictámenes 460/2017, de 19 de diciembre, 309/2016, de 29 de septiembre y 302/2018, de 29 de junio).

## C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias se entiende que es conforme a Derecho, por las razones

expuestas en el Fundamento V de este Dictamen, procediendo desestimar la solicitud de revisión de oficio instada por la interesada.