



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 1 1 6 / 2 0 2 3

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 16 de marzo de 2023.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, instada por (...), en nombre y representación de (...), de liquidación provisional n.º 00005254982017011, girada en concepto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (EXP. 77/2023 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

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 revisión de actos nulos de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de(...), de liquidación provisional n.º 00005254982017011, dimanante del expediente 20120000504272, girada en concepto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

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

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

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.

Por tanto, 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.

Respecto a la normativa procedimental y sustantiva aplicables, este Consejo Consultivo ha señalado sobre ello (por todos, DCCC 482/2021, de 14 de octubre), lo siguiente, que también resulta aplicable en este asunto:

«En relación con ello, es preciso recordar lo expuesto al respecto, entre otros, en el Dictamen 354/2020, de 24 de septiembre, señalándose que:

«Al hilo de lo expuesto en el apartado anterior, procede abordar la cuestión relativa al Derecho procedimental aplicable, así como a la regulación sustantiva de las causas de nulidad.

3.1. Respecto al Derecho procedimental, y según se ha apuntado anteriormente, resultan de aplicación las previsiones normativas que, sobre tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio, se contienen en la LPACAP (art. 106), al amparo de lo establecido en la ya mencionada Disposición Transitoria tercera, letra b, del referido texto legal.

En el presente supuesto, el procedimiento de revisión de oficio se insta mediante escrito formulado por el representante de la entidad (...) con fecha 14 de mayo de 2018; por lo que resulta de aplicación lo afirmado por este Consejo Consultivo en su Dictamen n.º 317/2017, de 20 de septiembre, al señalar que «la legislación procedimental aplicable es la contenida en la citada LPACAP, porque el presente procedimiento se inició después de su entrada en vigor» (apartado tercero del Fundamento I). En idéntico sentido se pronuncian los Dictámenes n.º 451/2019, de 5 de diciembre; 73/2020, de 3 de marzo; y 258/2020, de 25 de junio, entre otros.

3.2. En lo que se refiere a la normativa aplicable a las causas de nulidad, se ha de traer a colación lo ya manifestado por este Organismo consultivo en diversos dictámenes, al indicar que la determinación de las causas de nulidad debe hacerse con arreglo a la Ley vigente cuando se dictó el acto cuya revisión de oficio se pretende. Así, resulta especialmente ilustrativo lo expuesto, entre otros, en el Dictamen n.º 156/2017, de 11 de mayo; en cuyo Fundamento III, apartado primero, se expone lo siguiente:

“Antes de abordar el análisis de las causas de nulidad alegadas conviene recordar que un acto administrativo es inválido si se produce contraviniendo las normas preexistentes y vigentes que regulan su elaboración y predeterminan su contenido. De ahí que el parámetro para establecer su validez o invalidez esté constituido exclusivamente por las normas vigentes al tiempo de dictarse y no por las normas posteriores que las hayan derogado o desplazado su aplicación, porque es obvio que la Administración no está vinculada por normas derogadas ni por normas inexistentes en el momento de dictar el acto. Por consiguiente, para apreciar si (la) OD 70/2004 incurre en causa de nulidad se debe atender al art. 62 y concordantes LRJAP-PAC, que estaba vigente a la fecha en que se dictó; y no a los preceptos de la LPACAP, con independencia de que reproduzcan el contenido de aquéllos”.

Partiendo de lo señalado anteriormente, y teniendo en cuenta la fecha en que fue dictado el acto administrativo -30 de agosto de 2016- cuya revisión de oficio ahora se pretende -14 de mayo de 2018-, se ha de concluir que las causas de nulidad a las que se debe atender en nuestro análisis jurídico son las previstas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento

Administrativo Común (LRJAP-PAC), (norma que estaba vigente a la fecha en que fue dictada la resolución sancionatoria del Director del Servicio Canario de la Salud y cuya nulidad se pretende ahora por el interesado)».

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 17 de agosto de 2022, y conforme al art. 217.6 LGT la resolución definitiva debe dictarse antes del transcurso del plazo de un año.

En el caso de que no se resuelva en ese plazo, la solicitud habría que entenderla desestimada por silencio administrativo, conforme al art. 217.6.b) LGT.

No obstante lo anterior, y sin perjuicio de los efectos administrativos y en su caso económicos que ello pueda comportar, sobre la Administración sigue pesando el deber de resolver expresamente (art. 21.1 y 6 LPACAP).

II

1. En cuanto a los antecedentes de hecho, en el informe de la Administradora de Tributos Cedidos de S/C de Tenerife, incorporado al expediente, se afirma al respecto que:

«Primero.- Mediante escritura pública de 10 de mayo de 2017, formalizada ante el notario (...) bajo el nº (...) de su Protocolo, (...) (NIF (...)) adquiere una villa en (...) Urbanización (...), en el término municipal de Adeje, lugar denominado (...), por importe de 84.090,24 euros.

Segundo.- La operación se autoliquidó por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a través de la presentación, el 5 de junio de 2017, ante la Administración Tributaria Canaria, de una copia del documento público y el modelo 600 (número de justificante 6000333376712), en el que consta como valor declarado la cantidad de 255.000,00 euros, tipo de gravamen aplicado 6,5% y cuota ingresada de 15.575,00 euros.

La presentación de la autoliquidación originó el expediente administrativo número 20170000525498.

Tercero.- Dicha autoliquidación fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada con comprobación de valores, con base en el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas [artículo 57.1g) de la LGT], de manera que el valor del inmueble se fijó en 476.193,60 euros.

Cuarto.- El día 23 de septiembre de 2020 el servicio de Correos notificó al contribuyente la propuesta de liquidación provisional con una cuota a ingresar de 14.377,58 euros, y la apertura de un plazo de 15 días hábiles para que pudiese efectuar las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estimase pertinentes, según lo dispuesto en los artículos 99.8, 105.1 y 134.3 de la LGT.

El día 28 de julio de 2020 se hizo un primer intento de notificación de la propuesta de liquidación en el domicilio de (...), de Adeje. En la Certificación de imposibilidad de entrega del Servicio de Correos consta como desconocido.

El día 11 de agosto de 2020 se realizó nuevo intento de notificación en la calle (...), de Granadilla de Abona. En la correspondiente Certificación de imposibilidad de entrega expedida por el servicio de Correos se refleja que la dirección era incorrecta.

De nuevo, el día 9 de septiembre de 2020 se realizó un tercer intento de notificación en el domicilio de (...), de Adeje. También entonces el servicio de Correos afirma que en esta dirección era desconocido.

Por último, tras dos intentos de notificación realizados los días 17 y 18 de septiembre de 2020 al haber dejado aviso en el buzón, el señor (...) retiró en la oficina de Correos la propuesta de liquidación el día 23 de septiembre de 2019.

Quinto.- El día 5 de octubre de 2020 se presentó escrito de alegaciones en el que se afirma que el valor declarado es el valor real, y no el comprobado por la Administración.

Sexto.- La liquidación provisional, en la que se desestiman las alegaciones presentadas, se notificó también en la oficina de Correos, el día 17 de febrero de 2021, después de cuatro intentos de notificación en el domicilio de (...) los días 18 y 19 de enero y 10 y 11 de febrero de 2021. Los días 19 de enero y 11 de febrero se había dejado aviso en el buzón.

Séptimo.- El día 19 de febrero de 2021 se interpuso recurso de reposición, que fue desestimado mediante resolución de 12 de abril de 2021.

Octavo.- La resolución desestimatoria intentó notificarse los días 27 y 28 de abril de 2021 en el domicilio señalado por el contribuyente a efectos de notificaciones en el mismo escrito de interposición del recurso de reposición: (...), de Adeje. El día 28 de abril se dejó aviso en el buzón, pero el documento no fue recogido.

La publicación en el BOE para notificación por comparecencia se hizo el día 19 de mayo de 2021.

Noveno.- El día 19 de agosto de 2021 (...) presenta solicitud de incoación de procedimiento especial de revocación, habiéndose adoptado Acuerdo el 9 de noviembre de 2021, por el Responsable del Servicio de Asistencia Jurídica -con notificación entregada al reclamante el 29 de julio de 2022 en la dirección de la Calle (...), Granadilla de Abona (Sta. Cruz de Tenerife)-, que expresaba: " (...) se ACUSA RECIBO del escrito presentado (...) A título informativo, se le comunica, sin que esta comunicación constituya ningún acto administrativo ni un acto de trámite cualificado- que, a juicio de esta Administración, los motivos expresados en su solicitud no se corresponden con ninguno de los tasados para la misma en el referido artículo 219 de la LGT (...) ».

Décimo.- El día 22 de agosto de 2022, esta Administración de Tributos Cedidos recibe petición de informe del Servicio de Asistencia Tributaria, sobre los antecedentes que fuesen relevantes para resolver la solicitud presentada por (...), de "iniciación de un procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho", según lo dispuesto en los artículos 217 de la LGT y 5.2 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».

2. Además, para su adecuada comprensión, se ha de tener en cuenta la solicitud inicial presentada por el representante del interesado, de la que se deduce lo siguiente:

Que el interesado solicita la declaración de nulidad de la liquidación provisional n.º 00005254982017011, dimanante del expediente 20120000504272, girada en concepto del ITPAJD, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sin embargo, en dicho escrito no se especifica la causa de nulidad del art. 217 LGT en la que a su juicio incurre el acto cuya revisión se pretende.

Sin embargo, en dicho escrito sí se afirma «Que a tenor de lo expuesto esta parte insta a reiterar la idoneidad del presente procedimiento a efectos de declarar la nulidad del procedimiento con base en la vulneración del artículo 24 de la CE y por haber prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, en concreto, el referente a la forma y medios para llevar a cabo reiterándonos en este punto en la necesidad de

interpretar la legislación a la luz de la jurisprudencia del TS», lo que implica que se pueda considerar, sin ningún género de duda, que el interesado entiende que se ha incurrido en las causas de nulidad previstas en el art. 217.1. a) y e).

3. Así mismo, parece deducirse también de su escrito que la que considera nula de pleno derecho es la Resolución por la que se desestimó el recurso de reposición interpuesto en el ámbito de dicho procedimiento tributario, emitida el 20 de abril de 2021 (exp. unificado en pdf, página 101 y ss), pues se alega en su escrito lo siguiente:

«Primeramente, la Oficina Tributaria Canaria acuerda iniciación del procedimiento y se dirige a efecto de notificaciones a la dirección (...), Adeje, provincia de Santa Cruz de Tenerife. Que en dicho domicilio se entrega la Propuesta de Liquidación Tributaria. Por último se notificó igualmente en dicha dirección la Resolución que desestima el recurso de reposición, sin que el interesado tuviera conocimiento de ello hasta que interesa expediente a través del buzón de correos. El obligado tributario no tuvo constancia del procedimiento administrativo que se dirigía contra su persona hasta que, a instancia del mismo, se persona ante la OTC de Arona a la vista del tiempo transcurrido desde la interposición del recurso de reposición».

III

En cuanto a la tramitación del presente procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho, se han realizado las siguientes actuaciones:

- El día 17 de agosto de 2022 se presentó por parte de la interesada escrito solicitando la revisión de oficio de la referida Resolución.

- El día 21 de septiembre de 2022 se emitió el informe de la Administradora de Tributos Cedidos de S/C de Tenerife en el que se afirma lo siguiente:

«En segundo lugar, respecto de la declaración de nulidad de pleno derecho, cabe pensar que, para el contribuyente, se debe a la indefensión que entiende se deriva de una defectuosa notificación de la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el acto de liquidación. De manera que se trataría de un acto en materia tributaria que lesiona los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional [artículo 217.1a) de la LGT]. En particular, se alude al artículo 24 de la CE, que, dentro de la Sección 1ª del Capítulo Segundo del Título I, dice que todos tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.

Es preciso insistir en las siguientes circunstancias, que ya recoge el informe de esta Administración de Tributos Cedidos de 9 de noviembre de 2021, sobre posible incoación de

expediente de revocación —es el artículo 219 el que incluye entre los motivos de revocación la indefensión del interesado en la tramitación del procedimiento—, ya que nada nuevo se plantea en esta segunda solicitud del señor(...):

a) Es cierto que en el curso de las actuaciones administrativas, y, en particular, en la notificación de la resolución del recurso de reposición, se ha cumplido lo dispuesto en la normativa legal y reglamentaria en materia de notificaciones tributarias, al haberse realizado dos intentos de notificación en el domicilio señalado por el contribuyente a efectos de notificaciones en el propio escrito de interposición del recurso de reposición. Además, se dejó aviso en el buzón.

b) En este mismo domicilio se notificaron válidamente los actos anteriores del procedimiento de comprobación limitada, como señala el contribuyente en su escrito. Mas, en algunas de las certificaciones de Correos consta como desconocido en ese domicilio.

c) Antes de acudir a la notificación edictal, no intentó notificarse la resolución del recurso de reposición en el (...) que, según el propio contribuyente, constituía su vivienda habitual. Ésta fue adquirida en 2017, y en ningún momento, en ninguno de los actos del procedimiento de gestión en los que intervino, ni en el escrito de alegaciones de 5 de octubre de 2020, ni en el de interposición del recurso de reposición de 19 de febrero de 2021, hizo constar este domicilio como válido para realizar las notificaciones tributarias.

En consecuencia, el contribuyente no puede afirmar que, por su parte, ha puesto la diligencia necesaria para «procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria».

Naturalmente, tampoco se da la otra posible causa de nulidad a que parece referirse el contribuyente. No se ha prescindido de forma total y absoluta del procedimiento establecido para la práctica de los actos administrativos [artículo 217.1e) de la LGT]. Por el contrario, se desestimó el recurso de reposición interpuesto, y se realizaron dos intentos de notificación de la resolución desestimatoria en el mismo domicilio a efectos de notificaciones que hizo constar el señor (...) en su escrito de interposición.

En conclusión no se aprecia la concurrencia de ninguno de los vicios determinantes de la nulidad de pleno derecho de la resolución del recurso de reposición presentado contra la liquidación provisional que pone fin al expediente 20170000525498, a nombre de (...), por importe de 15.575,00 euros».

- Posteriormente, se le otorgó el trámite de vista y audiencia, constando en el expediente el escrito de alegaciones del interesado, que se reitera en lo ya manifestado en su solicitud inicial.

- Por último, el día 9 de febrero de 2022 se emitió la Propuesta de Resolución definitiva, objeto del presente Dictamen.

IV

1. La Propuesta de Orden resolutoria desestima la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho, puesto que el órgano instructor considera que no concurren las causas establecidas en el art. 217.1.a) y e) LGT.

Así mismo, en la Propuesta de Orden se afirma que:

«Es más, en relación con este apartado c), el hecho de que no estemos precisamente en el marco de un procedimiento sancionador desvirtúa por sí sola la pretensión de recurrente. En efecto, el Tribunal Constitucional ha configurado la indefensión a que hace referencia el artículo 217 de la LGT, en el marco de la vulneración de los procesos jurisdiccionales y, por extensión a los procedimientos administrativos sancionadores, estimando que el término “indefensión” no se identifica en el ámbito de los procedimientos tributarios con la acepción constitucional del artículo 24 de la Constitución. Así, la Sentencia del TC 205/1990, de 13 de diciembre, definió la tutela judicial efectiva como “un derecho de prestación exclusivamente jurisdiccional que sólo puede ser reclamado de Jueces y Tribunales ordinarios integrantes del Poder judicial y, paralelamente, dispensado en el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado. La pretensión de aplicar este derecho a otros hechos diferentes de los indicados resulta inadmisibles por razón de los sujetos frente a los que se reclama esa tutela, dado que no son órganos que posean naturaleza jurisdiccional”.

También el Tribunal Supremo descarta la posibilidad de defender la aplicación del artículo 24 de la Constitución en los procedimientos tributarios. Así, la Sentencia de 11 de julio de 2003 cuando, rechaza la aplicación del motivo de nulidad previsto en el art. 62.a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), paralelo a los motivos de nulidad previstos en el artículo 217.1, a) de la LGT, expone: “el derecho a la defensa solo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional -refiriéndose al recurso de amparo en el marco de un procedimiento sancionador (...) fuera de este ámbito sancionador, la falta de trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional”.

(...)

En cuanto al grado de diligencia de la Administración en nuestro caso, procede conectar con lo señalado en el segundo de estos fundamentos de derecho, cuando indicábamos que el cauce de la declaración de nulidad es un supuesto excepcional, contemplado para vicios que pudieran trascender incluso el interés particular de la persona a la que afecta. De este

modo, procede señalar que el asunto del que trae causa este procedimiento de nulidad no parece recoger con suficiente intensidad unas irregularidades que pudieran determinar que existe una vulneración de la causa señalada en el artículo 217.1.a), además, porque en el domicilio al que se envió la notificación de la resolución del recurso de reposición interpuesto fueron recibidas todas las notificaciones de los anteriores actos vinculados a la liquidación que se impugna.

Dada la trayectoria que había venido ocasionándose en relación con el resto de los intentos de notificación en el mismo domicilio -tras descartar incluso en el caso de la propuesta de liquidación continuar haciéndolo en otra dirección donde el resultado fue igualmente infructuoso-, que siempre requirieron sucesivos envíos hasta que finalmente fueron recibidas tras la recogida del aviso de recibo, era lógico que la Administración tuviera la certeza de que sería inútil cualquier otro intento o absurdo buscar otro domicilio de comunicación, máxime cuando el propio interesado había señalado en su recurso de recurso que se le enviara la notificación de la resolución a la dirección a la que se envió».

2. Este Consejo Consultivo, ha señalado reiteradamente, por ejemplo, en el reciente Dictamen 28/2023 de 26 de enero, entre otros muchos, que:

« (...) 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 293/2021, de 24 de mayo; 332/2021, de 14 de junio; 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», doctrina aplicable al presente asunto.

3. Antes de entrar en la cuestión de fondo es necesario realizar varias precisiones que se han de tener en cuenta en el caso que nos ocupa.

En primer lugar, este Dictamen tiene por objeto la revisión de oficio de la Resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto por el interesado, ya referida, por las causas de nulidad especificadas anteriormente, pero no tiene por

objeto la solicitud de revocación de tal acto, dado que este Consejo Consultivo carece de competencia en tal materia.

En segundo lugar, constituye un hecho indubitado que, si bien el interesado estableció como domicilio, en la autoliquidación del impuesto presentada, la (...) Adeje, posteriormente, en su escrito de 5 de octubre de 2020, relativo a la representación otorgada en el ámbito de tal procedimiento tributario estableció como domicilio el situado en (...) (exp unificado en pdf, página 228) y, además, en el escrito correspondiente al recurso de reposición, de 17 de febrero de 2021, desestimado por la Resolución que se pretende revisar, estableció en su encabezamiento como domicilio el situado en la mencionada (...) de Adeje, donde se le efectuaron las notificaciones (exp. unificado en pdf página 274).

En tercer lugar, las notificaciones previas a la correspondiente a la Resolución que se pretende revisar, también se efectuaron en el domicilio de la (...) y produjeron plenos efectos, pues tras ellas el interesado presentó, en un primer momento un escrito de alegaciones referido a la Propuesta de liquidación provisional del impuesto y, en segundo momento, tras serle notificada en dicho lugar la liquidación provisional, presentó el mencionado recurso de reposición.

4. En lo que a la cuestión de fondo se refiere, es decir la relativa a determinar si concurren las dos causas de nulidad referidas, procede señalar, primeramente, en lo que se respecta, concretamente, a la causa del art. 217.1.a) LGT, que este Consejo Consultivo, siguiendo la doctrina jurisprudencial, ha manifestado en su reciente Dictamen 28/2023, de 26 de enero, que:

«Así, en el Dictamen del Pleno de este Consejo Consultivo 92/2015, de 19 de marzo, se ha señalado lo siguiente:

«En el dictamen anteriormente referido se lleva a cabo tal distinción, es decir, si la omisión de un trámite esencial se produce en el ámbito de un procedimiento administrativo sancionador, la indefensión que su omisión conlleva tiene relevancia constitucional, ya que en supuestos como los referidos en el punto anterior (falta de trámite de audiencia y de la comunicación de la resolución definitiva) se produce la vulneración de un derecho o libertad susceptible de amparo constitucional [art. 62.1.a) LRJAP-PAC], en este caso el derecho de defensa contenido en el art. 24 CE. Por el contrario, si tal omisión acontece en otro tipo de procedimiento administrativo, dándose los requisitos exigidos por la Jurisprudencia, coincidente con la de este Consejo Consultivo, se estaría incurriendo en la causa de nulidad del art. 62.1.e) LRJAP-PAC (DCC 413/2014, 274/2014, entre otros muchos)».

A mayor abundamiento, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) del Tribunal Supremo, núm. 542/2017 de 29 marzo (RJ\2017\1332), se ha afirmado en este mismo sentido que:

«Debemos partir de la jurisprudencia establecida por esta Sala en relación con la cuestión planteada en el presente recurso, según la cual, la posterior utilización del recurso de alzada por parte de la entidad ahora recurrida ha subsanado la anulabilidad derivada de la falta de audiencia, a tal entidad solicitante de la autorización, de la propuesta de resolución preparada por la Administración. A tal efecto, nos sirve la propia STS citada por la Administración recurrente (STS de 11 de julio de 2003, RC 7983/1999 (RJ 2003, 5433)), y que, pese a ser dictada en Recurso de unificación de doctrina, lo que acredita es la relatividad de tal jurisprudencia, como doctrina de carácter general, ya que, como en la misma sentencia se expresa, la relatividad derivada del caso concreto (esto es "las circunstancias específicas de cada caso"), es su elemento determinante:

En efecto, la falta de audiencia en un procedimiento no sancionador no es, por sí propia, causa de nulidad de pleno derecho, sino que sólo puede conducir a la anulación del acto en aquellos casos en los que tal omisión haya producido la indefensión material y efectiva del afectado por la actuación administrativa.

Así, ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP -PAC) resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional. Por otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 13 de octubre de 2.000 (RJ 2000, 7915) -recurso de casación 5.697/1.995 -), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJAP -PAC» ».

La presente doctrina, que resulta ser de plena aplicación, supone que dado que las presuntas irregularidades alegadas por el interesado se produjeron en el ámbito

de un procedimiento tributario que no se puede considerar, en forma alguna, como de carácter sancionador, no es posible entender que concurra la causa de nulidad del art. 217.1.a) LGT.

5. En lo referente a la segunda causa de nulidad aducida por el interesado, es decir la correspondiente al art. 217.1.e) LGT, en el ya referido Dictamen 28/2023, se ha señalado que:

«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), (...).

Sentados los criterios expuestos, concluía en congruencia con ellos este Organismo con ocasión del DCC 201/2017 antes mencionado:

“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 se examina 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 también resulta ser aplicable al presente caso, en el que ha quedado demostrado que se efectuaron las notificaciones, especialmente, la de la Resolución desestimatoria del recurso de reposición, en el domicilio expresamente indicado por el interesado, a tales efectos, en los escritos ya mencionados, el de la (...) de Adeje. Por tanto, se efectuaron conforme a derecho y sin causarle indefensión alguna, razón por la que procede afirmar que tampoco concurre la causa de nulidad del art. 217.e) LGT.

6. Por todo ello, no ha quedado probado por el interesado que las notificaciones practicadas en este asunto hayan lesionado derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional, o que la Resolución referida haya sido dictada 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.

CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución por la que se desestima la nulidad de la Resolución de 20 de abril de 2021, por la que se desestimaba el recurso de reposición interpuesto por el interesado contra la liquidación provisional n.º

00005254982017011, dimanante del expediente 20120000504272, girada en concepto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, resulta conforme a Derecho.