



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 2 4 5 / 2 0 2 3

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 5 de junio 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 Resolución del procedimiento de nulidad de pleno derecho promovido por la representación de (...), contra la Resolución del Administrador Tributario Insular de La Palma, de 10 de febrero de 2010, y contra la Resolución de 16 de septiembre de 2013, de la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife (EXP. 206/2023 RO)\*.*

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

### I

1. Por el Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos se solicita Dictamen preceptivo de este Consejo Consultivo en relación con la Propuesta de Resolución del procedimiento de nulidad de pleno derecho promovida por la representación de (...), contra la Resolución del Administrador Tributario Insular de La Palma, de 10 de febrero de 2010, en el procedimiento de comprobación limitada que incluye la liquidación provisional dimanante del expediente 2008/62002/35, girada en concepto de IGIC, siendo la obligada tributaria la entidad (...); y contra la Resolución de 16 de septiembre de 2013, de la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, por la que se requiere a (...), el pago de la deuda dejada de ingresar por la referida entidad, en virtud del procedimiento de recaudación seguido frente al mismo en su calidad de sucesor de aquélla, en el expediente 02-2010/22731.

2. La legitimación del Sr. Consejero para solicitar el Dictamen, la competencia de este Consejo Consultivo para emitirlo y su preceptividad, 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

---

\* Ponente: Sr. Suay Rincón.

(LCCC), en relación, el primer precepto, con el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), siendo de aplicación supletoria la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP). El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siendo de aplicación, como se ha indicado, entre otras normas, lo dispuesto en la LGT y en su normativa de desarrollo. Asimismo, en cuanto al procedimiento, resultan de aplicación lo dispuesto en los arts. 4 a 6 del Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA).

3. La revisión de oficio procede contra actos nulos que incurran en alguna de las causas de nulidad del art. 217.1 LGT, invocándose en este caso las tipificadas en sus letras a) y e) -esto es, actos que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, y que se hubieran dictado prescindiéndose total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, respectivamente-. La requerida firmeza en la vía administrativa, por otra parte, se acredita en las actuaciones obrantes en el expediente, al desestimarse la reclamación económico-administrativa por extemporánea.

4. 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»*.

5. Ha transcurrido el plazo máximo para notificar resolución expresa de un año desde que se presentó la solicitud por el interesado. Al ser un procedimiento iniciado mediante solicitud de persona interesada, el transcurso del plazo sin dictar resolución no producirá la caducidad del procedimiento, sino que únicamente se puede entender la desestimación por silencio administrativo de la solicitud (art. 217.6 LGT). No obstante lo anterior, aun transcurrido el plazo, 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).

6. No se aprecia la existencia de deficiencias formales que, por producir indefensión al interesado, obstan un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada.

## II

En cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, son los siguientes:

- La solicitud que hace la representación de (...), que reclama que se declare la nulidad de pleno derecho de la Resolución del Administrador Tributario Insular de La Palma, de 10 de febrero de 2010, y «consecuentemente» la nulidad también de la Resolución dictada el 16 de septiembre de 2013, por la Tesorera Jefe de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, se refiere a varios tributos. En efecto, esta última requiere a (...), como sucesor de la entidad (...), el pago de las deudas contraídas por esta, pero lo hace por diversos conceptos: en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD, en lo sucesivo); en la modalidad de IGIC; en la modalidad de Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI); y en la modalidad de Impuesto Sobre vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Sin embargo, la Resolución del Administrador Tributario Insular de La Palma, de 10 de febrero de 2010, que se dicta en virtud del procedimiento de comprobación limitada iniciado para verificar las declaraciones del interesado en materia de IGIC, únicamente se limita a resolver sobre las deudas contraídas por la referida entidad en esa materia de IGIC.

- En relación con dicha Resolución, los hechos de que trae causa la misma que hacen referencia al IGIC, son los siguientes: La Administración Tributaria Insular de La Palma de la extinta Administración Tributaria Canaria inició un procedimiento de comprobación limitada, en relación con los datos declarados por la entidad (...), durante los ejercicios correspondientes a los años 2005, 2006, 2007 y 2008. El acuerdo de inicio y la propuesta de liquidación de dicho procedimiento, tras los datos comprobados por la Administración, originó un resultado en el que la citada mercantil debía compensar: por el ejercicio de 2006 la cantidad de 4.310,88 euros, en lugar de los 5.362,19 euros declarados por la entidad; por lo que respecta al ejercicio 2007, debía ingresar un importe de 6.956,76 euros; y por el ejercicio 2008, finalmente, debía ingresar un importe de 252,80 euros. La Propuesta, que incluía la referencia a que el procedimiento se iniciaba con la notificación de la misma, se intentó notificar infructuosamente en el domicilio fiscal de la entidad en distintas

fechas, de tal manera que se realizó finalmente la citación a comparecencia mediante publicación en el BOC 2010/012, de 20/01/10, por lo que, de acuerdo con la Ley, se consideró notificada por el transcurso de quince días naturales sin que se produjera la comparecencia, tal como consta acreditado en el expediente.

- La Resolución del procedimiento fijó el importe a ingresar, al incluir los intereses de demora, por el ejercicio del año 2007 en la cuantía de 7.824,93 euros; y por el ejercicio de 2008, en la cuantía de 266,51 euros; lo que reflejaba un total de 8.091,44 euros, cuya devolución, con sus intereses legales, reclama el representante del contribuyente que le sean devueltos a éste, en la solicitud de nulidad instada el 28 de julio de 2022.

Constan realizados los siguientes intentos de notificación de la resolución del procedimiento de comprobación limitada:

1.º Intento: 19/02/2010, en (...), LA PALMA. Con el resultado: Dirección incorrecta.

2.º Intento: 09/03/2010, en (...). LA PALMA. Con el resultado: Desconocido.

3.º Intento: 05/04/2010, en Citación a Comparecencia mediante publicación en el BOC 2010/056, de 20/03/10. Resultado: Se consideró notificada por el transcurso de 15 días naturales sin que se produjera la comparecencia.

- No habiendo sido satisfecha la deuda antes del vencimiento del periodo voluntario de pago -5 de mayo de 2010-, se requirió a la mercantil (...), la deuda correspondiente al concepto de IGIC, mediante la providencia de apremio 02120-20100000198, cuya fecha de vencimiento, tras los infructuosos intentos de notificación que se señalan a continuación, *«determinaron una fecha de vencimiento en ejecutiva de 5 de octubre de 2010, con el importe de la deuda pendiente de 9.709,73 euros, y unos intereses de demora, a fecha de la extinción, de 1.127,26 euros»*:

Intento 1, el 30/06/2010, en (...). LA PALMA. Con resultado: Desconocido.

Intento 2, el 05/10/2010, mediante citación a comparecencia mediante publicación en el BOC núm. 175, de 06/09/10. Con el resultado: Se consideró notificada por el transcurso de 15 días naturales sin que se produjera la comparecencia.

- Tras verificarse por la Administración que se había producido la disolución y liquidación de la entidad -con la correspondiente formalización de la misma,

mediante Escritura Pública de 20 de diciembre de 2012, autorizada por el notario, (...), con núm. 2862 de su protocolo, y la posterior inscripción de dicha disolución y liquidación en el Registro Mercantil de Santa Cruz de La Palma de 15 de febrero de 2013-, se dicta Resolución, el 16 de septiembre de 2013, por la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, por la que se requiere a (...) -en su condición de Administrador mancomunado conjuntamente con (...), con NIF nú(...), de la citada entidad mercantil (...)- al pago de las deudas por todos los conceptos de la empresa, que ascendían, a la fecha de la extinción, al importe de 13.817,56 euros, si bien la cantidad que se reclama al Sr. (...) es de 10.991,10 euros, por ser éste el importe que había recibido en la división del haber social por la liquidación de la empresa.

La Resolución se notifica en la oficina de correos de El Paso -tras intentarse en dos ocasiones infructuosamente en el domicilio fiscal del contribuyente-, mediante entrega personal de la misma a (...), el 15 de octubre de 2013, conforme a las circunstancias que se reseñan a continuación:

1.º Intento el 07/10/13, a las 12:38 horas, en C/ (...). Con el resultado: Ausente reparto.

2.º Intento el 09/10/13, a las 09:39 horas, en C/ (...). Con el resultado: Ausente reparto.

3.º Intento, el 15/10/13, en la Oficina de Correos de El Paso, tras dejarse aviso en el domicilio fiscal del contribuyente. Resultado: Entrega personal a (...)

- (...) interpone, frente a la Resolución de 16 de septiembre de 2013 por la que se le requiere el pago del importe de la deuda señalado, recurso de reposición mediante escrito presentado el 13 de noviembre de 2014. El recurso es resuelto el 18 de enero de 2015 por la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, desestimando las pretensiones del contribuyente y aclarando la situación relativa a las deudas de materias diferentes al IGIC. La resolución señala:

*« (...) Que el recurrente alega, en términos generales, la falta de notificación a la entidad deudora o a sus administradores de las liquidaciones, así como de las providencias de apremio correspondientes a las mismas, que conforman el requerimiento de pago recurrido, así como la anulación de las deudas correspondientes al Ayuntamiento de El Paso incluidas en dicho requerimiento».*

*(...) "Que respecto a las 3 deudas giradas por la Administración Tributaria Canaria por el concepto impositivo IGIC, la notificación, tanto de los actos propios de liquidación de las*

*mismas (Acuerdo de inicio del procedimiento de liquidación, Liquidación Provisional y Resolución definitiva de liquidación), como de sus correspondientes providencias de apremio, fue realizada vía publicación en el B.O.C. al tener como resultado "domicilio desconocido" los intentos de notificación personal llevados a cabo en el domicilio fiscal de la entidad mercantil deudora ("..."), tal y como muestran los diferentes acuses de recibo correspondientes a tales actuaciones y siendo el domicilio que el recurrente reconoce como domicilio fiscal de la entidad en su escrito de recurso, actuaciones éstas con las que se da pleno y estricto cumplimiento a lo dispuesto el artículo 112 de la LGT, el cual contempla la notificación por comparecencia, por medio de publicación en Boletín Oficial, cuando la notificación al obligado tributario en su domicilio fiscal no se ha podido efectuar por causas no imputables a la Administración, siendo suficiente un solo intento de notificación cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio.*

*(...) En lo concerniente a la anulación de las deudas giradas por el Ayuntamiento de El Paso contenidas en el requerimiento de pago recurrido, dicha anulación se produce mediante resolución del Alcalde de dicha Corporación Local de fecha 23/10/2013, dictada con posterioridad al Requerimiento de pago recurrido (16/09/13) y a su notificación (14/09/13), no teniendo tal anulación repercusión alguna en el importe del requerimiento de pago realizado al recurrente, toda vez que la suma de los importes de las deudas de la Comunidad Autónoma contenidas en el mismo y que a día de la fecha se encuentran pendientes de pago supera el importe de la cuota de liquidación que se le adjudicó a (...) (10.991,10 €), por lo que la cantidad de la que ha de responder como sucesor es, pues, de 10.991,10 € (artículos 40.1 de la Ley General Tributaria y 127.4 del Reglamento General de Recaudación)».*

La resolución del recurso fue notificada en el primer intento de entrega en el domicilio fiscal del Sr. (...), sito en la calle (...), el día 22 de octubre de 2014.

- En fecha de 3 de diciembre de 2014, (...) interpuso reclamación económico-administrativa, deducida frente a la Resolución de la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife que, al desestimar el recurso de reposición, había confirmado su resolución anterior de 16 de septiembre de 2013. La Junta Económico-Administrativa de Canarias, en esta reclamación JEAC 2015/233, con fecha de 16 de julio de 2015, manifiesta su incompetencia para resolver las deudas relativas al concepto de AJD y las concernientes a los conceptos de IBI y de ITVM. Y, por lo que concierne a las deudas en materia de IGIC, la JEAC inadmite la reclamación interpuesta, ya que, al haberse notificado la resolución del recurso de reposición el día 22 de octubre de 2014 y haberse interpuesto la reclamación ante la Junta el día 3 de diciembre de 2014, se concluye que había «*transcurrido en exceso el plazo previsto para interponerla y deviniendo firme -por extemporaneidad en la interposición de la presente reclamación- el acto administrativo en él impugnado*».

- El día 18 de noviembre de 2015, la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, a la vista de que (...) ha ingresado el importe de 8.091,44 euros, dicta resolución por la que devuelve la garantía aportada en su momento para suspender la obligación de pago *«de una deuda cuyo ingreso ya ha sido actualmente realizado»*.

- El presente procedimiento se inicia mediante la solicitud interpuesta por el interesado el 28 de julio de 2022. Tras indicar en su escrito que, como se ha dicho, su recurso de reposición resultó desestimado y notificado, sucintamente, sigue exponiendo que:

*«Con fecha 13 de noviembre de 2015 (...) presenta escrito de alegaciones una vez ha procedido a abonar el importe total de la deuda, interesando la reapertura y revisión del Expediente, puesto que se consideraba que no constaban por la administración agotadas todas las posibilidades de notificación personal (tanto a la sociedad como sus socios/administradores/liquidadores), antes de acudir a la notificación edictal.*

*Instándose asimismo, la reapertura y revisión del expediente, porque además la resolución dictada por la Administración Tributaria Canaria, relativa a la comprobación de las liquidaciones de IGIC correspondientes a los ejercicios 2006, 2007 y 2008, de haber conocido el procedimiento se habrían podido aportar documentos que habrían permitido tener por aclaradas las discrepancias advertidas por la administración. Por la Agencia Tributaria Canaria se responde el 23 de octubre de 2017 que la Resolución de 10 de febrero de 2010, aprobando una liquidación provisional por un importe total de 8.091,44€, dictada en el expediente 2008/62002/35, fue notificada en el domicilio fiscal de la sociedad que obraba en las bases de datos de la administración al momento de dictarse las notificaciones*

*(...) a nuestro humilde entender la administración vulnera los derechos y garantía tanto de la mercantil (...), como de (...). Y ello por lo siguiente: A.- Respecto de (...), de la cual mi representado fue desde su constitución administración representante legal junto con el otro socio. La causa de nulidad radica en que la administración acudió a la notificación edictal a lo largo del expediente desde abril de 2010 y hasta que le constó el hecho de disolución y liquidación, sin justificación y sin haber agotado todas las posibilidades de notificación personal, vulnerando con ello la tutela judicial efectiva y el derecho a la defensa del contribuyente. Conviene en este punto recordar que la notificación edictal es un recurso extremo que conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo exige para su validez que conste acreditado que la administración haya agotado todas las posibilidades de notificación personal al alcance de la administración. En este punto, conviene recordar que es posible la notificación a través de personas distintas del interesado, habilitados por ley para hacerse cargo de la notificación, como pueden ser los administradores de una sociedad. Pues bien para la administración habría sido muy fácil agotar esas posibilidades notificando dicha*

resolución en el domicilio fiscal de las personas que ostentaban el cargo de representantes legales de la mercantil, que no era el de la sociedad y que constaba declarado y en conocimiento de la administración al momento de la práctica de la notificación de la citada resolución.

B.- Respecto de (...), la causa de nulidad radica en que una vez constándole a la administración el hecho público y notario de la disolución de la sociedad mercantil (...), en diciembre de 2012, por la administración se continuara intentado la notificación personal a los socios, administradores y liquidadores de la misma, en el domicilio fiscal de la sociedad, cuando resulta evidente que por razón de la disolución y liquidación de la sociedad ya ese no era un domicilio hábil para producir notificaciones. A lo largo del expediente ningún intento de notificación consta a mi representado en su respectivo domicilio, hasta que se practica la notificación del requerimiento de pago de la deuda en vía de apremio. A este respecto se ha añadir que de la simple lectura de las diligencias de apremio notificada en octubre de 2013 en el expediente 022010/22731, destaca, conforme al humilde entender de esta parte, la causa de anulabilidad ahora pretendida. La notificación dirigida en su condición de sucesor (persona física/liquidador) al que fue el domicilio social de la mercantil colocó a mi representado en una situación de indefensión por cuanto se le ha mantenido ajeno al procedimiento, sin que haya podido ejercitar los acciones que le hubieran correspondido para evitar la diligencia de embargo que luego se dictó. Como consecuencia de lo anterior, mi representado ha visto vulnerado su derecho de defensa, al verse privado de la posibilidad de formular alegaciones y aportar pruebas, antes de llegar al apremio.

(...) De haberse ello realizado, y haber estado en plazo tanto la mercantil (...), en un primer lugar, como mi mandante posteriormente, para formular los recursos y alegaciones correspondientes frente a resolución de 10 de febrero de 2010, con la proposición de la prueba de que se disponía, ninguna deuda por razón de la liquidación del IGIC correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008 habría correspondido reclamar por esta administración, y el apremio ejecutado, nunca se habría producido. Pues en tiempo y forma se habrían podido aclarar y acreditar las razones y circunstancias que deben permitir considerar correctas la liquidaciones de IGIC de los ejercicios 2007 y 2008 practicadas por la mercantil».

Con basen en el art. 217, en sus apartados 1.a) y 1.e) LGT, considera así que existe causa para declarar la nulidad de pleno derecho «de la resolución de fecha 10 de febrero de 2010 dictada en el expediente 2008/62002/35 por la notificación edictal practicada el 5 de abril de 2010, y consecuentemente la nulidad de la resolución dictada el 16 de septiembre de 2013»; y continúa señalando que: « (...) la declaración de nulidad anterior, debe comportar la devolución de las cantidades satisfechas por mi representado en virtud del apremio ejecutado con más de los intereses legales. Y acordando la notificación de la resolución de fecha 10 de febrero de 2010 dictada en el

*expediente 2008/62002/35 a (...) en su condición de sucesor y liquidador de la mercantil a los efectos de que en los plazos contemplados en la indicada resolución formule los recursos y alegaciones que en derecho le asisten para defender la corrección de las liquidaciones de IGIC objeto de comprobación limitada».*

- El órgano tramitador del procedimiento de nulidad solicitó informe a los órganos que han dictado los actos cuya nulidad se reclama y la copia cotejada del expediente administrativo, habiéndose puesto a disposición la documentación remitida a la representación de (...) el día 3 de enero de 2023, mediante la concesión del trámite de audiencia previsto en la normativa reguladora del procedimiento.

A la vista de la citada documentación, el representante de la entidad, el día 18 de enero de 2023 presenta escrito de alegaciones en el que insiste en que *«se ha podido advenir y constatar la confirmación del argumento esgrimido en el escrito que ha dado inicio al presente expediente de fecha 28 de julio de 2022»*, tanto en cuanto a la propuesta de liquidación como en cuanto a la resolución del expediente (Resolución del Administrador Tributario Insular de La Palma de 10 de febrero de 2010), pues en ambos casos se remitieron al domicilio sito en (...). Respecto a la Propuesta, dice el reclamante que se comprueba que *«no se realizó un segundo intento de notificación. Ni consta que se haya realizado la más mínima diligencia de averiguación de domicilio, teniendo esta administración los medios y recursos precisos para ello. Ordenándose sin más dilación la publicación en el Boletín oficial.*

*(...) Para la Administración habría sido muy fácil agotar esas posibilidades notificando dicha resolución en el domicilio fiscal de las personas que ostentaban el cargo de representantes legales de la mercantil, que no era el de la sociedad y que constaba declarado y en conocimiento de la Administración al momento de la práctica de la notificación de la citada resolución. Máxime teniendo en cuenta que la diligencia de apremio notificada en octubre de 2013 en el expediente 022010/22731, practicada en la persona de (...), en su condición de sucesor (persona física/liquidador) de la mercantil una vez extinta, se llevó a cabo en su domicilio personal conocido por la administración al primer intento y sin mayor complicación».*

Tras citarse la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo que refiere que la notificación edictal *«tiene carácter supletorio y excepcional en cuanto que debilita las posibilidades materiales de su conocimiento por parte del destinatario, respecto de los restantes medios en que pueda practicarse, como instrumento que deje constancia de que ha llegado a su conocimiento posibilitando la potestad de su impugnación, de modo que debe hacerse abstracción del mero formalismo de la notificación para indagar la realidad*

*material de su práctica que proscriba toda indefensión, pues lo relevante, no es que se cumplan las previsiones legales sobre cómo debe de practicarse la notificación, sino el hecho de que llegue a conocimiento del interesado”, insiste en que “A lo largo del expediente ningún intento de notificación consta a mi representado en su respectivo domicilio, hasta que se practica la notificación del requerimiento de pago de la deuda en vía de apremio en su domicilio particular, sito en Calle (...)».*

- Por último ya, la Propuesta de Resolución objeto de este Dictamen entiende que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho de las referidas resoluciones, al no incurrir en las causas del art. 217.1.a) y e) LGT, esto es, al no existir lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, ni haberse dictado los actos que se recurren prescindiéndose total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, respectivamente.

### III

1. 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 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 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

2. Al procedimiento de nulidad del art. 217 LGT le es de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria por mandato de la Disposición Adicional Primera LPACAP, no obstante resulte también aplicable con carácter supletorio esta última, porque los rasgos esenciales del procedimiento de revisión de oficio son comunes a todos los procedimientos administrativos de revisión.

En la Sentencia del Tribunal Supremo 628/2019, de 14 mayo, en cualquier caso, se recuerda la doctrina jurisprudencial relativa a la revisión de los actos tributarios firmes, en los términos que siguen:

*«a) El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1*

del artículo 217 LGT), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).

b) *Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011).*

c) *La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que "la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" (sentencia de 14 de abril de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007)» (DCC 463/2019).*

3. En el presente caso, se esgrime la concurrencia de dos causas determinantes de la nulidad de pleno derecho, en primer término, la prevista en el art. 217. 1.a) LGT [como al previsto en el art. 47.1.a) LPACAP], que se vincula con el derecho fundamental reconocido por el art. 24.1 de la Constitución.

A) El mandato constitucional de no indefensión se dirige específicamente hacia el Poder Judicial. Ciertamente, por analogía, se aplica también este mandato a la Administración, aunque ya en estos casos, solamente, en el ejercicio de las potestades administrativas sancionadoras, porque existe una identidad de razón en el régimen jurídico que les es de aplicación.

Al referido ámbito es al que contrae el art. 24.1 de la Constitución su virtualidad propia. Lo que no es el caso en el supuesto que nos ocupa, en que la revisión de oficio se plantea respecto de una declaración de responsabilidad solidaria. Y aunque se trata de un acto de gravamen, carece dicho acto de naturaleza propiamente sancionadora.

La Propuesta de Resolución señala acertadamente que, en relación con las liquidaciones de los procedimientos de comprobación limitada, el Tribunal Constitucional ha configurado la indefensión a que hace referencia el art. 217 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 del art. 24 de la Constitución. Así, la STC 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»*.

De acuerdo con esa doctrina, el Tribunal Supremo descarta también la posibilidad de defender la aplicación del art. 24 de la Constitución en los procedimientos tributarios. Así, la Sentencia de 11 de julio de 2003 rechaza la aplicación del motivo de nulidad previsto en el art. 62.1.a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común [actual art. 47.1.a) LPACAP], paralelo a los motivos de nulidad previstos en el art. 217.1.a) LGT: *«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»*.

B) La Propuesta de Resolución alude en el sentido expuesto, asimismo, a diferentes Dictámenes de este Consejo Consultivo, con fundamentos que serían acogidos por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 4 de junio de 2021, en el procedimiento ordinario 142/2020. Así, el Dictamen 450/2019, de 5 de diciembre, señalaba:

*«Así, entre otros, en el Dictamen ya anteriormente mencionado, 375/2011, de 9 de junio, este Organismo señalaba, al respecto:*

*“ (...) como ha declarado el propio Tribunal Constitucional “las garantías del artículo 24 de la Constitución referidas a la tutela judicial efectiva no pueden trasladarse sin más a las actuaciones administrativas, salvo que éstas tengan una naturaleza sancionadora equivalente materialmente a las actuaciones administrativas” (STC 42/1989, de 16 de febrero)», añadiéndose que «Aquí se está ante un procedimiento administrativo tributario, no sancionador; por consiguiente, las garantías del artículo 24.2 de la Constitución no le son aplicables” (...) ».*

Por lo anterior, en suma, se coincide con la Propuesta de Resolución en contra de la concurrencia de la causa contemplada en el art. 217.1.a) LGT, pues no se trata de actos realizados en el marco de un proceso sancionador.

Como afirmábamos asimismo en el DCC 450/2019 antes mencionado, ello no es, en modo alguno, óbice para afirmar la necesaria observancia y el obligado respeto de los derechos de defensa en todo procedimiento administrativo; incluso, cabe señalar, más allá de las prescripciones legales aplicables en cada caso, en tanto que, como principio general del Derecho, la proscripción de la indefensión es un mandato general que vincula sin excepción a todos los Poderes Públicos.

Pero sí excluye su caracterización como derecho fundamental en sentido estricto, cuando se propugna su aplicación fuera del campo del Derecho administrativo sancionador; y, por tanto, no cabe invocar la causa de nulidad legalmente prevista para los actos administrativos que se pretende en este caso (actos administrativos lesivos de derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional) para acudir a la vía de la revisión de oficio, mediante el ejercicio de la acción de nulidad igualmente contemplada por nuestro ordenamiento jurídico [art. 106.1.a) LPACAP].

4. En cuanto a la segunda causa de nulidad que se invoca en este caso como fundamento de la revisión pretendida, esto es, que el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello [art. 217.1.e) LGT], desde el Dictamen 402/2013, de 15 de noviembre, venimos afirmando que la apreciación de la citada causa de nulidad, conforme reiterada jurisprudencia, implica que no basta con que se haya incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, por esencial y trascendental que sea, sino que es absolutamente necesario que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, de tal forma que se produzca una clara, manifiesta y ostensible omisión de dicho procedimiento, con ausencia de trámites sustanciales (SSTS de 4 de enero de 1983, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 22 de marzo de 1994, 15 de octubre de 1998, 17 de marzo de 2000, 26 de marzo de 2001, entre otras).

Añadiendo que *«para declarar la nulidad en la omisión del procedimiento legalmente establecido han de concurrir los siguientes requisitos, como sostiene la Sentencia de 15 de octubre de 1997, de esta Sala y jurisprudencia precedente (desde la Sentencia de 21 de marzo de 1988), que dicha infracción ha de ser clara, manifiesta y ostensible, lo que supone*

que dentro del supuesto legal de nulidad se comprendan los casos de ausencia total del trámite o de seguir un procedimiento distinto (...) » (por todas, STS de 15 de marzo de 2005).

Por su parte, en nuestro Dictamen 274/2014, de 22 de julio, hemos manifestado que *«los defectos formales necesarios para aplicar la nulidad ex art. 62.1.e) LRJAP-PAC deben ser de tal magnitud que pueda entenderse que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento, no bastando con la omisión de alguno de sus trámites y resultando necesario ponderar en cada caso la esencialidad del trámite o trámites omitidos y las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido. De tal forma que la omisión de requisitos formales, incluso del esencial representado por el trámite de audiencia, sólo producirá el radical efecto de anular las actuaciones cuando haya ocasionado la efectiva indefensión del interesado»*, doctrina que sigue siendo aplicable con la vigencia LPACAP.

A) En el fondo se trata de hacer valer en este asunto la deficiente notificación, tanto de la Resolución del Administrador Tributario Insular de La Palma, de 10 de febrero de 2010, en el procedimiento de comprobación limitada que incluye la liquidación provisional dimanante del expediente 2008/62002/35, girada en concepto de IGIC, siendo la obligada tributaria la entidad (...), como de la Resolución de 16 de septiembre de 2013, de la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, por la que se requiere a (...) el pago de la deuda dejada de ingresar por la referida entidad, en virtud del procedimiento de recaudación seguido frente al mismo en su calidad de sucesor de aquélla, en el expediente 02-2010/22731.

En lo que se refiere al modo de efectuar las notificaciones en los procedimientos administrativos como el que nos ocupa, el art. 110 LGT establece:

*«Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.*

*1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.*

*2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin».*

Y el art. 112 LGT añade:

*«Artículo 112. Notificación por comparecencia.*

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. En este supuesto se citará al interesado 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 "Boletín Oficial del Estado". La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección».

En relación con las notificaciones administrativas, este Consejo Consultivo, en el Dictamen 77/2021, de 25 de febrero, entre otros muchos, 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 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”».

B) En el presente caso, lo cierto es que, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, está acreditado en el expediente que el interesado

interpone, frente a la Resolución de 16 de septiembre de 2013 por la que se le requiere el pago del importe de la deuda señalado, recurso de reposición mediante escrito presentado el 13 de noviembre de 2014.

Si lo recurrió es que conoció su contenido.

Este recurso fue resuelto el 18 de enero de 2015 por la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, desestimando las pretensiones del contribuyente y aclarando la situación relativa a las deudas de materias diferentes al IGIC.

Frente a la misma, el 3 de diciembre de 2014, se interpuso reclamación económico-administrativa ante la Junta Económico-Administrativa de Canarias, que, en lo que se refiere al IGIC, inadmite la reclamación interpuesta, ya que, al haberse notificado la resolución del recurso de reposición el día 22 de octubre de 2014 y haberse interpuesto la reclamación ante la Junta el día 3 de diciembre de 2014, concluye que había *«transcurrido en exceso el plazo previsto para interponerla y deviniendo firme -por extemporaneidad en la interposición de la presente reclamación- el acto administrativo en él impugnado»*.

El interesado no puede alegar indefensión, pues tuvo conocimiento del contenido de las resoluciones, pero interpuso reclamación fuera de plazo por causas solo imputables al mismo.

La deficiente notificación será invalidante en su caso solo cuando exista real indefensión, cuando por ejemplo se haya impedido al interesado exponer argumentos o circunstancias que pudieran resultar objetivamente relevantes.

En el supuesto que nos ocupa, como se dijo, el interesado conoció y pudo recurrir la resolución en sede económico-administrativa -reclamación que fue inadmitida por presentarse fuera de plazo-, por lo que la eventual indefensión alegada fue consecuencia exclusiva de su falta de diligencia.

La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el art. 217 LGT, de manera que -dada la falta de diligencia del interesado, que presentó fuera de plazo la reclamación económica-administrativa como cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubieran tenido por conveniente- *«la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho»*, doctrina cuya aplicación en este

caso da lugar a que no se pueda considerar que proceda la declaración de nulidad de las liquidaciones cuestionadas tampoco por prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

5. Así, pues, no se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de nulidad esgrimidas, sea porque solo en procedimientos sancionadores la deficiente notificación afecta a la tutela efectiva como derecho susceptible de amparo constitucional [art. 217.1.a) LGT], sea porque las resoluciones no fueron recurridas debidamente por causas imputables al interesado -al presentarlas fuera de plazo-, no existiendo indefensión [art. 217.1.e) LGT].

Ha de concluirse, por tanto, que la Propuesta de Resolución, en cuanto desestima la solicitud del interesado de revisión de oficio de la Resolución del Administrador Tributario Insular de La Palma de 10 de febrero de 2010, recaída en el procedimiento de comprobación limitada que incluye la liquidación provisional dimanante del expediente 2008/62002/35, girada en concepto de IGIC, siendo la obligada tributaria la entidad (...); y de la Resolución de la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife de 16 de septiembre de 2013, por la que se requiere a (...), el pago de la deuda dejada de ingresar por la referida entidad, en virtud del procedimiento de recaudación seguido frente al mismo en su calidad de sucesor de aquélla, en el expediente 02-2010/22731, se ajusta a Derecho.

## C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, que desestima la solicitud del interesado de revisión de oficio de la Resolución del Administrador Tributario Insular de La Palma de 10 de febrero de 2010, y de la Resolución de la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife de 16 de septiembre de 2013, es conforme a Derecho.