



Consejo Consultivo de Canarias

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

(Sección 2.^a)

San Cristóbal de La Laguna, a 22 de junio de 2023.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Exteriores del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), por la que se resuelve el procedimiento especial de Revisión de Actos Nulos de Pleno Derecho de la Resolución de 13 de abril de 2021 del Administrador de tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife, por la que se dicta la liquidación dimanante del expediente n.º 202100000148200, en materia de IGIC por importación de vehículo, así como la Nulidad de Actos subsiguientes de recaudación y de la Resolución de 28 de septiembre de 2021 del mismo administrador, en el procedimiento sancionador vinculado a la citada liquidación -Exp. sancionador n.º 202100000574922- (EXP. 245/2023 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente Dictamen, solicitado mediante oficio con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 18 de mayo de 2023, tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta resolutoria de un procedimiento administrativo de declaración de nulidad de pleno derecho *ex art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante, LGT-, iniciado a instancias de (...) a fin de declarar la nulidad de pleno derecho « (...) de la Resolución de 13 abril de 2021 del Administrador de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife, por la que se dicta la liquidación dimanante del expediente núm. 202100000148200, en materia de IGIC por importación de vehículo, así como la nulidad de los actos subsiguientes de recaudación y de la Resolución de 28 de septiembre de 2021 del mismo Administrador, en el procedimiento sancionador vinculado a la citada liquidación -expediente sancionador núm. 202100000574922-, siendo obligado tributario (...) (...) ».*

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

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 adelante, LCCC-, en relación el primer precepto con el art. 217.4, párrafo segundo LGT, de acuerdo con lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2, letra a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -en adelante, 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. En efecto, la existencia de un dictamen favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho del Consejo Consultivo de Canarias es presupuesto habilitante para poder anular el acto administrativo firme por medio del expediente de revisión de oficio [art. 217.4, párrafo segundo LGT y art. 6.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa -en adelante, RGDLGT-].

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 expreso de la Disposición Adicional Primera de la LPACAP.

Son asimismo aplicables, en cuanto al procedimiento de revisión, los arts. 4 a 6 RGDLGT.

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

4. La competencia para resolver el presente procedimiento administrativo de declaración de nulidad de pleno derecho *ex art. 217 LGT* le corresponde al Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, al disponer el art.n7.2.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»*.

Por su parte, la competencia para dictar la Propuesta de Resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho le corresponde a la Dirección de la Agencia Tributaria Canaria [art. 12 de la Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria -en adelante, LATC-, en relación con el art. 15 EATC y el art. 5.4 RGDLGT].

5. En cuanto al procedimiento de revisión, y como ya se ha indicado anteriormente, resultan aplicables las previsiones contenidas en los arts. 4 a 6 RGDLGT.

A este respecto, se ha de advertir que el plazo máximo para notificar resolución expresa es de un año desde que se presenta la solicitud por el interesado [art. 217.6 LGT]. En este caso, al tratarse de un expediente de nulidad iniciado a solicitud de persona interesada, el transcurso del plazo máximo para resolver determina su desestimación presunta [art. 217.6, párrafo segundo, letra b) LGT]. Circunstancia ésta que no exime a la Administración Tributaria de su obligación de resolver expresamente *ex art. 21 LPACAP*.

6. Concurren los requisitos de legitimación activa y pasiva.

II

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

1. El día 16 de noviembre de 2015 llega al puerto de Santa Cruz de Tenerife, en el buque «VOLCÁN DEL TEIDE», como pasaje, el vehículo marca (...), con fecha de matriculación el 29 de junio de 2007 y con n.º de bastidor (...).

No habiéndose presentado, en relación con la entrada de dicho vehículo, Declaración de Importación, Documento Único Administrativo [DUA], se procedió a realizar, por la Administración de Tributos a la importación y especiales de la Agencia Tributaria Canaria, en fecha de 3 de octubre de 2017, un requerimiento a (...), para que presentase en el plazo de diez días hábiles, la documentación que justificase el destino de dicha mercancía, en aplicación del artículo 88 del Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

El requerimiento se intentó notificar, primero a través de dos intentos [26 y 27 de octubre de 2017], en la dirección que, según la información proporcionada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se correspondía con el domicilio fiscal del citado contribuyente, sito en (...), de Santa Cruz de Tenerife. Habiendo resultado infructuosos tales intentos, se intentó, además, notificar [el día 14 de noviembre de 2017] el requerimiento en otro domicilio que constaba en la Agencia Tributaria Canaria por una autoliquidación -modelo 620-, presentada por el contribuyente en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sita en la misma calle, pero en el número 17, resultando asimismo el intento infructuoso [«Dirección incorrecta»]. No disponiendo la Administración tributaria de otras direcciones donde intentar la notificación del requerimiento, se procedió a la publicación edictal -en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria- de la citación a comparecencia del interesado, sin que éste se personara en el plazo concedido.

2. Con fecha 22 de febrero de 2021 se incoa -por la Subinspectora de Tributos en la Administración de Tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife-, procedimiento de comprobación limitada en relación con la entrada en Santa Cruz de Tenerife del vehículo (...), dictándose una Propuesta de Resolución en la que se considera que el sujeto pasivo del Impuesto General Indirecto Canario -IGIC- es (...), a quien se atribuye la importación del bien, situando la fecha del devengo en el día 16 de noviembre de 2015, y determinándose que la cuota tributaria a abonar es de 1.489,75 euros.

El inicio y la Propuesta de Resolución son notificados en la dirección fiscal del citado contribuyente [(...), de Santa Cruz de Tenerife], el día 4 de marzo de 2021, recibiendo la misma (...), con NIF n.º (...).

En el documento notificado, entre otras consideraciones, se pone de manifiesto el expediente al interesado, indicándole que, en el plazo de diez días hábiles, puede formular las alegaciones que a su derecho convengan.

3. La Resolución del procedimiento de comprobación limitada se dicta el día 13 de abril de 2021, sin que hasta esa fecha se hubieran presentado alegaciones por el interesado. La Resolución recoge, consecuentemente, el mismo sentido y criterios que la Propuesta. Se intentó su notificación en dos ocasiones [los días 6 y 10 de mayo de 2021], en el mismo domicilio fiscal en que se había entregado el acuerdo de inicio y la Propuesta, sin que la Resolución fuera recibida ni en dicho lugar, ni en la oficina de Correos cuya dirección se señaló en el aviso de correos aportado en el buzón del citado domicilio fiscal, por lo que la Resolución se consideró notificada tras el transcurso del plazo concedido en la subsiguiente citación a comparecencia, realizada al contribuyente por vía edictal -en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria-.

En la precitada Resolución se informaba, lógicamente, de la posibilidad de interponer recurso de reposición y reclamación económico-administrativa en el plazo de un mes.

4. Con fecha 23 de abril de 2021 se incoa -por la Administración de Tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife- procedimiento sancionador contra (...) por la presunta comisión de una infracción tributaria consistente en el incumplimiento de la obligación de presentar los documentos necesarios para poder practicar las liquidaciones derivadas de la importación del vehículo de referencia [art. 192.1 LGT].

La propuesta sancionadora se intentó notificar -los días 6 y 10 de mayo de 2021- en el mismo domicilio fiscal [(...), CP 38010, de Santa Cruz de Tenerife], con idéntico resultado [«Ausente»], por lo que, una vez más, hubo de considerarse notificada tras la publicación edictal -en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria- de la correspondiente citación a comparecencia. En la Propuesta, entre otros acuerdos, se informa de la posibilidad de presentar alegaciones, justificantes y pruebas en las condiciones y plazos señalados en la normativa reguladora del procedimiento.

5. Una vez transcurrido el plazo legalmente conferido al interesado para formular alegaciones sin que éstas se hubiesen presentado, y con fecha 28 de septiembre de 2021, la Administración de Tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife dicta Resolución culminatoria del procedimiento sancionador, imponiendo a (...) una sanción por importe de 312,85 € derivada de la comisión de una infracción tributaria contemplada en el art. 192.1 LGT.

La Resolución sancionadora se intentó notificar -los días 13 y 14 de octubre de 2021- en el domicilio fiscal del sujeto infractor [(...), CP 38010, de Santa Cruz de Tenerife], con idéntico resultado [«Ausente»], por lo que, nuevamente, hubo de considerarse notificada tras la publicación edictal -en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria- de la correspondiente citación a comparecencia.

III

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

1. El presente procedimiento administrativo de revisión de oficio se inicia mediante escrito de 26 de septiembre de 2022 -con registro de entrada en la Agencia Tributaria Canaria el día 29 de ese mismo mes y año- formulado por (...). El interesado basa su pretensión anulatoria en los siguientes fundamentos -fácticos y jurídicos-:

«PRIMERO.- Que, con fecha 15 de abril de 2021 se efectúa Liquidación Provisional en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), objeto del expediente arriba referenciado. Así las cosas, en dicha liquidación se hace referencia a la adquisición de un vehículo, concretamente un (...) con matrícula (...) y número de bastidor (...), el cual llega a la isla de Tenerife con fecha 16/11/2015.

De igual modo, se hace referencia a que el 3/10/2017 se efectúa un supuesto requerimiento a mi persona, a fin de acreditar la situación tributaria a los efectos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias del bien objeto de importación, manifestando que dicho requerimiento jamás fue atendido. Así las cosas, dicho requerimiento jamás tuvo lugar y jamás se me requirió a tal respecto, así como tampoco se encuentra unido al expediente referencia, como tampoco se ha unido a la propuesta de liquidación a la cual, sin embargo, sí se han unido los supuestos requerimientos efectuados en el año 2021.

SEGUNDO.- Que, el único requerimiento efectuado a esta parte es el de fecha 22/02/2021, lo cual supone que en ese momento habían transcurrido más de 4 años desde que tuvo lugar el supuesto hecho imponible, suponiendo por tanto que, conforme a lo

establecido en el art. 66 de la Ley General Tributaria, se encontraba prescrito "El Derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación".

Por tanto, el derecho por parte de la Administración y, en este caso, la Agencia Tributaria Canaria a liquidar el Impuesto General Indirecto Canario se encontraba totalmente prescrito. Ello supone por tanto que, las cantidades que me han sido embargadas y cobradas de la prestación de jubilación que percibo, son totalmente indebidas.

TERCERA.- Que este dicente no es sujeto pasivo del impuesto liquidado por cuanto que, en el momento en el que se produce el hecho imponible que se alega por la administración a la que me dirijo, el vehículo no era de mi titularidad, y mucho menos el sujeto pasivo. A fin de acreditar lo referido, acompaño al presente Informe detallado de la Dirección General de Tráfico donde se puede comprobar como el cambio de titularidad tiene lugar con fecha 11/03/2016, es decir, cuatro meses después del devengo del hecho imponible, el cual se devenga del titular que importó el vehículo, no pudiendo imputarse a los sucesivos titulares del vehículo los cuales han adquirido en virtud de compraventa con un vehículo matriculado en territorio nacional.

CUARTO.- Que, a colación de todo lo expuesto, resulta manifiesto que la liquidación practicada por parte de la Agencia Tributaria Canaria es del todo nula, en virtud de lo establecido en el art. 217 de la Ley General Tributaria por cuanto que, en primer lugar, el derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria se encuentra prescrito, habida cuenta de que, por el contrario de lo que se manifiesta, no consta unida al expediente comunicación alguna del año 2017.

En segundo lugar, no es el dicente el sujeto pasivo de dicho impuesto por cuanto que no es hasta el año 2016, concretamente el 11 de marzo, cuando se efectúa la transmisión del vehículo referenciado, incurriendo en error la Administración a la hora de averiguar y determinar el sujeto pasivo, habiéndose dirigido hacia mi persona por ser el titular más próximo a la fecha de devengo del hecho imponible, manifiesto error, y en todo caso nulo de pleno derecho.

En tercer lugar, que, la ausencia de los elementos anteriormente expuestos hace que las cantidades cobradas mediante embargo de la prestación que percibo sean del todo indebidas, debiendo ser restituidas.

QUINTO.- Que, a consecuencia de la propuesta de liquidación anteriormente referida, nació la imposición de una sanción a este dicente a consecuencia del impago de la misma, mediante resolución de expediente sancionador con número de expediente 20210000574922, sanción la cual ha de quedar totalmente sin efecto a razón de todo lo anteriormente indicado».

2. Consta en el expediente tramitado la emisión del informe a que se refiere el art. 5.2 RGDLGT, elaborado por la Administración de Tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife con fecha 10 de noviembre de 2022.

3. Figura en las actuaciones la apertura del trámite de audiencia al interesado - con fecha 6 de enero de 2023- a fin de que éste pudiera alegar lo que estimase pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considerase oportunos en defensa de sus derechos e intereses legítimos [art. 271.4 LGT en relación con el art. 5.3 RGDLGT].

Tal y como se indica en el Antecedente de Hecho séptimo de la Propuesta de Resolución -y así consta en el expediente remitido a este Organismo- « (...) en su solicitud de nulidad de 29 de septiembre de 2022, el interesado señala como domicilio de notificaciones la dirección sita en la (...), 38100, Santa Cruz de Tenerife, la misma en la que se había intentado inicialmente notificar los requerimientos que justifican la entrada del vehículo, en el año 2017. En esta dirección se intentó notificar (...) la concesión del preceptivo trámite de audiencia (...) . Los intentos de notificación resultaron infructuosos, por lo que se hicieron repetidos intentos en otras direcciones localizadas, bien a través de la autoliquidación en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que ya se refirió en el Informe del órgano de gestión, o bien en una solicitud de fraccionamiento de sus deudas presentada por el interesado el 4 de octubre de 2022 -que reflejaban la dirección sita en la (...),38010, Santa Cruz de Tenerife-, e incluso con otra dirección extraída de documentos incorporados por el propio sujeto en otros procedimientos -donde figuraba el domicilio ubicado en la (...), 38071, Santa Cruz de Tenerife-. Sin embargo, en todos los casos resultaron infructuosos los intentos de notificación, sin retirarse incluso de la oficina del Servicio de Correos en los casos en que se dejó aviso en el buzón. Finalmente hubo que citar a comparecencia al reclamante a través de la vía de la notificación edictal. (...) .

No obstante, el órgano notificador de la Agencia realizó un nuevo intento de notificación para la realización del trámite de audiencia en una última dirección que se identifica con la dirección señalada en un documento de la entidad (...) que se incorpora con la solicitud de nulidad de la que trae causa el presente procedimiento, documento que reflejaba las retenciones que se le han hecho por su entidad para el abono de la deuda. En esta dirección, sita en la (...), 38111, de Santa Cruz de Tenerife, que hasta ese momento de la presentación de la solicitud de nulidad, no se encontraba a disposición de las bases de datos de la Agencia Tributaria Canaria ni de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, le fue entregada la notificación de la concesión del trámite de audiencia a (...), con NIF núm. (...), el día 10 de marzo de 2023.

Con todo, (...), ni compareció ni ha aportado alegaciones u otra documentación ante esta citación efectuada para realizar el trámite de audiencia del presente procedimiento de nulidad».

4. Con fecha 12 de mayo de 2023 se emite Propuesta de Resolución de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se resuelve « (...) que no procede declarar la nulidad de pleno derecho de la Resolución de 13 abril de 2021 del Administrador de tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife, por la que se dicta la liquidación dimanante del expediente núm. 202100000148200, en materia de IGIC por importación de vehículo, así como la no procedencia de la nulidad de los actos subsiguientes de recaudación, ni de la Resolución de 28 de septiembre de 2021 del mismo administrador, en el procedimiento sancionador vinculado a la citada liquidación, en el expediente sancionador núm. 202100000574922, siendo obligado tributario (...), con NIF núm. (...)».

IV

1. Con carácter previo al análisis jurídico de la Propuesta de Resolución sometida a la consideración de este Consejo Consultivo de Canarias, resulta oportuno advertir que la solicitud de revisión de oficio promovida por el interesado se fundamenta, genéricamente, en las causas de nulidad establecidas en el art. 217 LGT. Ciertos es que, en el escrito iniciador del procedimiento administrativo, el interesado no señala expresamente causa alguna de nulidad de las recogidas en el art. 217 LGT. Sin embargo, a juicio de este Consejo y de acuerdo con el principio antiformalista que en esta materia ha proclamado la jurisprudencia del Tribunal Supremo [véase a este respecto lo resuelto en la sentencia n.º 254/2021, de 24 de febrero de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección quinta, del Tribunal Supremo (Rec. n.º 8075/2019)], se induce, sin necesidad de mayores y más complejos razonamientos jurídicos, que la causa de nulidad tácitamente alegada por el interesado resulta reconducible -a la vista de los fundamentos fácticos contenidos en su escrito inicial- a la prevista en la letra a) del art. 217.1 LGT.

En síntesis, lo que alega el interesado es la falta de «comunicación» de las actuaciones practicadas por la Administración Tributaria Canaria, tanto en el seno del procedimiento de comprobación limitada como en el procedimiento sancionador derivado de aquél, lo que ha determinado la vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión consagrado en el art. 24.1 CE.

Pues bien, respecto a esta cuestión, resulta oportuno reproducir lo indicado por el Tribunal Constitucional en su reciente sentencia n.º 147/2022, de 29 de noviembre [Recurso de amparo n.º 3209/2019]:

«4. Doctrina constitucional sobre la proyección de las garantías del art. 24 CE al ámbito administrativo. Especial referencia a las notificaciones.

Reiteradamente, este tribunal ha sostenido que:

«[A]lgunas de las garantías reconocidas en el art. 24 CE no solo operan en el ámbito procesal, puesto que también despliegan su eficacia en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador. Ya en la STC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2, este tribunal afirmó que “ (...) los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución”.

No obstante, como quedó reflejado, entre otras, en la STC 181/1990, de 15 de noviembre, FJ 6, la traslación de esas garantías no opera de manera absoluta sino matizada: “ (...) es doctrina de este tribunal que las garantías del art. 24 de la Constitución resultan de aplicación al procedimiento administrativo sancionador en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución (STC 18/1981, fundamento jurídico 2). Ahora bien, este tribunal ha tenido también oportunidad de precisar que tal aplicación no ha de entenderse de forma literal e inmediata, sino que en la medida que las garantías citadas sean compatibles con la naturaleza del procedimiento (SSTC 2/1987, fundamento jurídico 6; 29/1989, fundamento jurídico 6) lo que impide una traslación mimética de las garantías propias del procedimiento judicial al administrativo sancionador”.

Sin embargo, como así se refleja, entre otras, en la STC 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2, la exigencia de que al interesado le sea debidamente notificada la incoación del procedimiento sancionador sí forma parte de las garantías del art. 24.2 CE que se extienden a ese contexto: “[e]ste tribunal ha reiterado que entre las garantías del art. 24 CE que son de aplicación al procedimiento administrativo sancionador están los derechos de defensa y a ser informado de la acusación, cuyo ejercicio presupone que el implicado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento, pues solo así podrá disfrutar de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga (STC 226/2007, de 22 de octubre, FJ 3). A esos efectos, siendo de aplicación directa lo afirmado en relación con los procedimientos judiciales, este tribunal ha destacado la exigencia de procurar el emplazamiento o citación personal de los interesados, siempre que sea factible (...)”.

Esta doctrina ha sido reiterada en la STC 63/2021, de 15 de marzo, FJ 3, en un supuesto en el que la notificación practicada en la dirección electrónica habilitada de la demandante de amparo aparece concernida: “ (...) existe una consolidada doctrina sobre el deber de notificar correctamente a los ciudadanos sometidos al ejercicio del ius puniendi del Estado, los actos esenciales de desarrollo de un procedimiento administrativo sancionador, que se vincula con el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE). De este modo, puede afirmarse que cuando en procedimientos administrativos sancionadores se producen emplazamientos defectuosos que impiden la participación del interesado, nuestra doctrina es clara a la hora de considerar vulnerado el derecho a conocer la acusación y la defensa (SSTC 93/2018, de 17 de septiembre, y 82/2019, de 17 de junio, entre otras). Por su parte, cuando el defecto de notificación se produce, por ejemplo, por omisión de dar traslado de la propuesta de resolución, también se ha considerado vulnerado el derecho de defensa (art. 24.2 CE) (así, por ejemplo, SSTC 145/2011, de 26 de septiembre, o 169/2012, de 1 de octubre)”. (STC 84/2022, de 27 de junio, FJ 3).

Aun cuando la doctrina transcrita guarda relación con la proyección del mencionado art. 24 CE en el contexto del procedimiento administrativo sancionador, de suerte que, en principio, su traslación no estaría indicada para otros procedimientos administrativos de índole distinta, se advierte que este tribunal también ha tenido ocasión de pronunciarse, en sentido afirmativo, sobre la extensión a procedimientos administrativos no sancionadores de las garantías de emplazamiento en los procesos judiciales; más concretamente, en supuestos de notificaciones efectuadas a personas distintas del interesado. En la STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 6, se afirma que:

«[E]ste Tribunal ha considerado que los órganos judiciales no pueden presumir, sin lesionar el derecho consagrado en el art. 24 CE, que las notificaciones realizadas a través de terceras personas hayan llegado al conocimiento de la parte interesada, cuando la misma cuestiona fundadamente la recepción del acto de comunicación procesal o la fecha en que le fue entregada la cédula por el tercero, supuesto en el cual, a la vista de las circunstancias del caso, de las alegaciones formuladas y de la prueba que pudiera eventualmente practicarse, están obligados a emitir un pronunciamiento expreso sobre la posibilidad o no de que el tercero haya cumplido con su deber de hacer llegar en tiempo el acto de comunicación procesal a su destinatario (SSTC 22/1987, de 20 de febrero, FJ 2; 195/1990, de 29 de noviembre, FFJJ 3 y 4; 275/1993, de 20 de septiembre, FFJJ 4 y 5; 326/1993, de 8 de noviembre, FJ 5; 39/1996, de 11 de marzo, FFJJ 2 y 3; 113/2001, de 7 de mayo, FFJJ 5 y 6; 199/2002, de 28 de octubre, FJ 2; y 21/2006, de 30 de enero, FJ 3).

Por esta razón, debe ofrecerse a quienes se hayan visto perjudicados por los actos de comunicación a terceras personas, la posibilidad de destruir la presunción que obra en su

contra mediante la prueba de que el contenido del acto no les ha sido trasladado en tiempo y forma. En este sentido, no hemos admitido la validez de determinados actos de comunicación procesal en supuestos en que sus destinatarios finales habían acreditado, por las circunstancias concurrentes en cada caso, que no habían tenido un conocimiento efectivo de los mismos a tiempo de reaccionar en los plazos y con los mecanismos procesales establecidos en el ordenamiento jurídico. Así, por ejemplo, hemos negado validez a los actos de comunicación procesal realizados al conserje de una finca que reconoce no haber trasladado la notificación al interesado (STC 275/1993, de 20 de septiembre, FJ 3), al vecino que retrasa maliciosamente durante diez días el traslado de la notificación al interesado (STC 39/1996, de 11 de marzo, FJ 3), al vecino de un domicilio que se duda fuese del interesado (STC 19/2004, de 23 de febrero, FJ 4), al vecino que se niega a firmar la diligencia de notificación (STC 21/2006, de 30 de enero), e incluso al procurador que fallece el mismo día que recibe la notificación que debía trasladar (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3).

Se trata, a fin de cuentas, de valorar una eventual indefensión por "el incumplimiento por parte de una tercera persona de la carga de comunicar la citación en observancia del deber de colaboración con la justicia" (STC 82/2000, de 27 de marzo, FJ 6).

La doctrina que acabamos de sintetizar, aunque ha sido elaborada en relación con los emplazamientos en los procesos judiciales, conforme expresamos en la STC 291/2000, de 30 noviembre, es también de aplicación a las notificaciones efectuadas por la administración tributaria (FJ 5). Y la razón estriba en que, aun cuando hemos entendido que la tutela judicial efectiva no es predicable en la vía administrativa, dado que este derecho fundamental, en cuanto poder jurídico que tienen los titulares de derechos e intereses legítimos de acudir a los órganos jurisdiccionales para reclamar la solución de un conflicto, tiene su lugar propio de satisfacción en un proceso judicial, de manera que "son los jueces y tribunales los que han de otorgar la tutela judicial efectiva y los únicos, en consecuencia, a los que cabe imputar su violación" (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3; y en el mismo sentido STC 26/1983, de 13 de abril, FJ 1; y AATC 263/1984, de 2 de mayo, FJ 1; 664/1984, de 7 de noviembre, FJ 1; y 104/1990, de 9 de marzo, FJ 2), sin embargo, hemos admitido que cabe la posibilidad de que el art. 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales "en aquellos casos que no se permite al interesado, o se le dificulte, el acceso a los tribunales" (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3), como ocurre, por ejemplo, cuando en virtud de una norma "quedara impedido u obstaculizado el derecho de acceso a los tribunales de justicia" (SSTC 90/1985, de 22 de julio, FJ 4; y 123/1987, de 1 de julio, FJ 6). La indefensión originada en vía administrativa tiene relevancia constitucional, entonces, cuando la causa que la provoque impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento (en sentido parecido, STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 4)».

2. Una vez examinado el contenido del expediente remitido a este Organismo consultivo y en atención a las consideraciones jurídicas que se exponen a continuación, se considera que no procede estimar la pretensión anulatoria instada por el reclamante.

Como bien indica la Propuesta de Resolución -Fundamento de Derecho cuarto-, la doctrina del Tribunal Supremo en materia de notificaciones tributarias [por todas, las STS de 26 de mayo de 2011, recurso n.º 308/2008 y de 27 de noviembre de 2014, recurso n.º 4484/2012) viene a señalar que « (...) *“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”*. Y, aunque como señala dicha doctrina, *“esta presunción, sin embargo, puede enervarse en todos aquellos casos en los que, no obstante el escrupuloso cumplimiento de las formalidades legales, el interesado acredite suficientemente, bien que, pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (naturalmente, se excluyen los casos en que se aprecie mala fe), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables”*, en nuestro caso la Administración ha actuado con buena fe y diligencia en las notificaciones efectuadas en el procedimiento sancionador, pues acudió a aquél domicilio que, no solamente estaba designado como domicilio fiscal, sino que había sido el único -tras el frustrado intento en otros domicilios a los que había tenido acceso- donde se había recogido la comunicación de inicio y la propuesta del procedimiento de comprobación limitada -efectuada a un tercero, pero sin que el reclamante haya probado que dicha notificación no le llegase, tal como exige la doctrina en materia de notificaciones citada para considerar que se puede enervar la presunción de que la comunicación efectivamente le llegó-. Así que nos encontramos en aquella situación en la que, para la doctrina en materia de eficacia de las notificaciones tributarias, *“si el interesado incumple con la carga de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio -y, reiteramos la precisión, siempre que la Administración haya demostrado la diligencia y buena fe que también le son exigibles-, debe sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento [Sentencias de 10 de junio de 2009, cit., FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009, cit., FD Segundo].”* Y en este sentido, cabe traer al presente escrito las palabras del Tribunal Supremo en la reciente Sentencia de 22 junio 2022, n.º de Recurso: 5557/2021: *“Los actos de comunicación producen efectos cuando su frustración se debe, únicamente, a la voluntad expresa o tácita de su destinatario, o a la pasividad, desinterés, negligencia, error, o impericia de la persona a la que va destinada (...) . La naturaleza recepticia, que corresponde a toda notificación o requerimiento, legalmente*

practicado, exige la colaboración del destinatario, en el sentido de que admita y no obstaculice intencionada o negligentemente su recepción, de manera tal que la frustración de su práctica no responda a causas que le sean directamente imputables y no al requirente. No es posible que la eficacia de un acto jurídico penda de la voluntad del requerido". Porque, como había señalado la Sentencia del mismo Tribunal, asentando los criterios del Tribunal Supremo en materia de notificaciones, en su sentencia de 27 de noviembre de 2014, rec. núm. 4484/2012, "en lo que a los ciudadanos se refiere el principio de buena fe «impide que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos» [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. Núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto], y les impone «un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija» [Sentencias 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Quinto; de 10 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 9547/2003), FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo]».

En efecto, teniendo en cuenta que: a) Las notificaciones practicadas -tanto en el seno del procedimiento de comprobación limitada como en el expediente sancionador subsiguiente- fueron respetuosas con las formalidades legales exigibles al caso -circunstancia ésta que no es, ni tan siquiera, cuestionada por el ahora reclamante-; b) Se intentó la notificación de las diversas actuaciones tributarias en el lugar designado por el propio interesado como domicilio fiscal a efectos de sus relaciones con la Administración tributaria [(...), C.P. 38.010, Santa Cruz de Tenerife]; c) Consta acreditada la notificación del inicio -y propuesta de liquidación provisional- del procedimiento de comprobación limitada incoado por la Administración de Tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife, en el domicilio fiscal del (...), habiéndose hecho cargo de la misma un tercero -(...)-, limitándose el interesado a alegar, sin más, el desconocimiento del contenido del acto notificado, pero sin aportar instrumento probatorio alguno que avale tal afirmación -y que, por tanto, desvirtúe la presunción *iuris tantum* de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado-; d) La Administración Tributaria Canaria ha actuado en todo momento conforme a la buena fe y la diligencia que resultan exigibles, no limitándose a notificar sus actos administrativos en el domicilio fiscal del contribuyente -e infractor-, sino investigando e intentando, con arreglo a los datos disponibles a su alcance, comunicar las actuaciones -tributarias y sancionadoras- emprendidas en otros posibles domicilios o lugares de residencia del interesado -tal y como queda convenientemente acreditado en el expediente-; es por lo que procede concluir que

no se observa indefensión material al interesado determinante de una vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva [art. 24.1 CE] como consecuencia del desconocimiento de las actuaciones practicadas por la Administración Tributaria Canaria y la consiguiente imposibilidad de impugnar en tiempo y forma las resoluciones administrativas adoptadas por aquélla.

Ciertamente, si las notificaciones practicadas por la Administración Tributaria Canaria -tanto en el procedimiento de comprobación limitada como en el expediente sancionador- no lograron el fin que le es propio -poner en conocimiento del interesado el contenido de la actuación administrativa en curso-, se debió a la pasividad y/o desinterés del contribuyente [puesta de manifiesto, por ejemplo, al no acudir a la oficina de Correos a retirar -en numerosas ocasiones-, las notificaciones, a pesar del aviso dejado en el buzón; o al no presentar alegaciones y/o no recurrir en tiempo y en forma los actos emanados de la Administración Tributaria, pese a haber sido, legal y materialmente, notificado], y no a la falta de diligencia por parte de la Administración Pública.

No obstante, y aunque no se hubiera alegado por el interesado, no debe olvidarse tampoco que en caso de que el contribuyente hubiera cambiado su domicilio fiscal, existe la obligación legal de comunicar el cambio del mismo a la Administración Tributaria, tal y como está previsto, en este caso, para las personas físicas, en el art. 48.3 LGT y en el art. 17 del 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.

Además, se observa que por la Agencia Tributaria Canaria se ha actuado con la debida diligencia al efectuar las notificaciones, ajustándose a lo previsto en los arts. 110, 111 y 112 LGT, y art. 42.2 LPACAP.

En definitiva, no objetivándose la vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión *ex art. 24.1 CE*, y, por ende, la concurrencia de una causa de nulidad del art. 217.1, letra a) LGT, es por lo que -en unión de criterio con la Propuesta de Resolución- procede desestimar la pretensión anulatoria instada por el (...).

3. Respecto a las restantes cuestiones planteadas por el reclamante [prescripción del derecho a practicar la liquidación tributaria y negativa del interesado a reconocer su titularidad dominical sobre el vehículo de referencia en la

fecha de devengo del impuesto] y que exceden del ámbito que es propio de la revisión de oficio -ceñido a la verificación de la concurrencia de las causas de nulidad del art. 217.1 LGT-, procede remitirnos -y dar por reproducidas- a las consideraciones jurídicas expuestas por la Propuesta de Resolución. Debiendo, no obstante, recordar que, como ha tenido ocasión de señalar este Consejo Consultivo de Canarias, *«el procedimiento de revisión de actos nulos no puede convertirse en un expediente para abrir un nuevo periodo que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial ya periclitado, cuando el interesado ha tenido oportunidad de intentarlo en el momento procedente, pese a lo cual, como ocurre en el presente caso, ha dejado precluir los plazos legales, para luego perseguir tardíamente la anulación del acto al margen del sistema de recursos ordinarios sometido a plazos taxativamente exigibles para tal anulación»* (Dictamen 450/2019, de 5 de diciembre).

En efecto, la pretendida declaración de nulidad se fundamenta en causas [singularmente, en lo que a la falta de titularidad dominical del vehículo se refiere] que pudieron y debieron haber sido objeto de alegación en vía administrativa y/o contencioso-administrativa; sin que resulte pertinente hacerlas valer ahora -una vez que el interesado dejó transcurrir voluntariamente los plazos legales para impugnar la actuación administrativa-, en un procedimiento excepcional, tasado y de interpretación restrictiva como es la revisión de oficio. Y es que tal proceder contradice la exigencia general de que los derechos se ejerzan de buena fe [art. 7.1 del Código Civil], lo que es un expreso límite legal -según el art. 110 LPACAP- a la acción de nulidad que los arts. 106.1 LPACAP y 217 LGT confieren a los ciudadanos.

De igual manera, resulta contrario a la buena fe [art. 7.1 del Código Civil en relación con el art. 110 LPACAP] negar -como hace el interesado en su reclamación- la validez de las notificaciones practicadas en su domicilio fiscal -en tanto que la actuación administrativa le perjudica- y, simultáneamente, pretender su virtualidad al señalar a éste como domicilio a efectos de notificaciones en el presente procedimiento revisor.

4. En conclusión, no se objetiva la concurrencia de la causa de nulidad esgrimida por el interesado para fundamentar su pretensión revisora [art. 217.1, letra a) LGT], debiéndose considerar ajustada a Derecho la Propuesta de Resolución sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución sometida a la consideración jurídica de este Consejo Consultivo de Canarias, se considera que es conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV de este Dictamen.