



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 311/2023

(Sección 2.^a)

San Cristóbal de La Laguna, a 13 de julio 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 revisión de oficio, iniciado a instancia de la mercantil (...), por la que se resuelve el procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho de las liquidaciones dictadas el 16 de agosto de 2010 por el liquidador de la Oficina Tributaria de Lanzarote, n.º 000474642006011 y 0000474642006021, en el seno del procedimiento de comprobación de Valores con número de expediente 20060000047464 (EXP. 286/2023 RO)*.*

FUNDAMENTOS

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 instada por (...), en representación de la entidad (...), y en su propio nombre y derecho, contra las liquidaciones dictadas el 16 de agosto de 2010 por el Liquidador de la Oficina Tributaria de Lanzarote, n.º 0000474642006011 y 0000474642006021, en el seno del procedimiento de comprobación de valores con número de expediente 20060000047464.

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, en relación, el primer precepto, con el art. 217.4, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de acuerdo con lo que

* Ponente: Sra. Marrero Sánchez.

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 (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 (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, al no haber sido recurridas en tiempo y forma. Además, en el presente expediente se invocan como causas de nulidad las previstas en las letras a) y e) del art. 47.1 LPACAP, 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.

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. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre (EATC), que *«la resolución de los procedimientos incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217 de la Ley General Tributaria de los actos dictados en materia tributaria por los órganos de la Agencia corresponde al titular de la Consejería competente en materia tributaria. La tramitación del procedimiento corresponde a la Agencia»*.

La competencia para dictar la Propuesta de Resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho 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 relación con el art. 15 EATC y el art. 5.4 RGDLT].

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

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 RGDLT.

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. 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:

- El 14 de abril de 2010, el Liquidador de la Oficina Tributaria de Lanzarote dictó dos propuestas de liquidación provisional n.º 111203 y n.º 111204 (identificador del acto administrativo PRLITR2006000004746402 y PRLITR2006000004746401, respectivamente) en el seno de un procedimiento de comprobación de valores con número de expediente 20060000047464, y de las que se derivaban unas cantidades a ingresar de 7.062,92 euros y 3.246,81 euros, respectivamente.

Tales propuestas de liquidación se intentaron notificar a (...) el 7 de mayo de 2010 en la calle (...), término municipal de Arrecife, con resultado de «*dirección incorrecta*». Con posterioridad, se volvió a intentar notificar los actos dictados en la calle (...) término municipal de Arrecife, en dos ocasiones, los días 18 y 19 de mayo de 2010, a las 13:10 horas y 12:00 horas, respectivamente, con resultado «*ausente reparto*».

En consecuencia, en el Boletín Oficial de Canarias de 21 de junio de 2010 (núm. 120) se insertó anuncio de citación para notificación por comparecencia, concediendo un plazo de quince días naturales para la misma. Transcurrido dicho plazo sin haber tenido lugar tal comparecencia, la notificación de los actos se entendió producida.

- El 16 de agosto de 2010, el Liquidador de la Oficina Tributaria de Lanzarote dictó sendas liquidaciones provisionales n.º 00000474642006011 y n.º 00000474642006021 (identificadores del acto administrativo LIQUTR2006000004746401 y LIQUTR2006000004746402, respectivamente) que ponía fin al procedimiento de comprobación de valores iniciado, y de las que se derivaban una cantidades a ingresar de 7.062,92 euros y 3.246,81 euros, respectivamente.

La notificación de tales liquidaciones se intentó practicar en la calle (...), término municipal de Arrecife, los días 4 y 5 de octubre de 2010 a las 11:00 y 13:00, respectivamente, con resultado *«ausente reparto»*.

Por ello, en el Boletín Oficial de Canarias de 5 de noviembre de 2010 (núm. 218) se insertó anuncio de citación para notificación por comparecencia, concediendo un plazo de quince días naturales para la misma. Transcurrido dicho plazo sin haber tenido lugar tal comparecencia, la notificación de los actos se entendió producida.

No consta la presentación de recurso o reclamación.

- Ante la falta de ingreso en período voluntario, la Tesorera Jefa del Servicio de Recaudación de Las Palmas dictó el 19 de abril de 2011 dos providencias de apremio, PA20110002018 y PA20110002019, ascendiendo los importes a ingresar a 7.769,21 euros y 3.571,49 euros, respectivamente.

La notificación de tales providencias se intentó practicar los días 16 y 18 de mayo a las 10:05 horas y 12:30 horas, respectivamente, en la calle (...), término municipal de Arrecife, con resultado *«ausente reparto»*.

Igualmente, y en relación con otras deudas tributarias con origen en liquidaciones que no han sido cuestionadas, el 17 de agosto de 2011 el Tesorero Jefe del Servicio de Recaudación de Las Palmas dictó otras dos providencias de apremio, nominadas como PA20110005729 y PA20110005730, quedando cuantificado el total a ingresar en 10.594,67 euros y 10.155,59 euros, respectivamente.

Estas providencias se intentaron notificar los días 23 y 26 de septiembre, a las 10:00 horas y 12:46 horas, respectivamente, en la calle (...), término municipal de Arrecife, con resultado *«ausente reparto»*.

- Dada la imposibilidad de la práctica de la notificación de las providencias de apremio identificadas como PA20110002018, PA20110005729 y PA20110005730, el 5 de noviembre de 2011 se publicó en el Boletín Oficial de Canarias (núm. 218) anuncio de citación para notificación por comparecencia. Transcurrido el plazo de quince días naturales sin tener lugar tal comparecencia, los actos se dieron por notificados.

- El 7 de diciembre de 2011, el Tesorero Jefe del Servicio de Recaudación de Las Palmas dictó providencia de embargo de bienes (n.º orden 01-2011/09980) por importe de 31.112,14 euros.

- Dada la imposibilidad de la práctica de la notificación de la providencia de apremio identificada como PA20110002019, el 20 de diciembre de 2011 se publicó en el Boletín Oficial de Canarias (núm. 248) anuncio de citación para notificación por comparecencia. Transcurrido el plazo de quince días naturales sin tener lugar tal comparecencia, el acto se dio por notificado.

- El 23 de enero de 2012, el Tesorero Jefe del Servicio de Recaudación de Las Palmas dictó providencia de acumulación al embargo (n.º orden 01-2011/09980) referida anteriormente, quedando el importe de los débitos fijado en 35.008,31 euros.

- Dado que las deudas tributarias referidas continuaban sin ser objeto de ingreso, el 20 de febrero de 2012 el Tesorero Jefe del Servicio de Recaudación de Las Palmas dictó embargo de los derechos del deudor sobre determinados bienes inmuebles.

- El 21 de mayo de 2012, (...) presentó recurso de reposición contra la providencia de embargo identificada como 2011/09880.

El 16 de octubre de 2012, el Jefe del Servicio de Recaudación de Las Palmas requirió al recurrente para que definiera de manera explícita el acto recurrido, ya que no se identificaba deuda alguna a nombre de (...) en vía ejecutiva, so pena de entenderlo desistido de su petición. Dicho acto se notificó el 5 de noviembre de 2012.

- El 15 de noviembre de 2012, y con número de registro de entrada 7221E-001-356/2012, (...), actuando en representación de (...), presentó escrito en el que interesó la anulación del expediente 200600000217047464 por «*acogerse al artículo 25*».

- Mediante documento firmado el 10 de mayo de 2016, la Administradora de Recaudación de Las Palmas comunicó al obligado tributario el valor de los bienes embargados a los efectos de subasta pública, para el caso de que si discrepase del mismo, efectuase las alegaciones oportunas.

Este acto se intentó notificar el 25 de mayo de 2016 en la calle (...), término municipal de Arrecife, con resultado «*desconocido/a*».

Por ello, el 20 de julio de 2016 se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria anuncio de citación para notificación por comparecencia.

Transcurrido el plazo de quince días naturales sin que se produjese comparecencia alguna, el acto se dio por notificado.

- El 12 de mayo de 2020, el Asesor Técnico de la Subdirección de Recaudación, actuando por sustitución del Administrador de Recaudación de Las Palmas, resolvió declarando fallido a (...) ante la imposibilidad de cobro de las deudas referidas.

- El 27 de mayo de 2020, el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial dictaminó el inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria que iba acompañado de una propuesta de resolución por la que se declaraba a (...), en su condición de Administrador, responsable subsidiario de las deudas reseñadas en los apartados anteriores.

El acto se intentó notificar en dos ocasiones, el 22 de junio de 2020, en la calle (...), término municipal de Arrecife, y el 28 de julio de 2020, en la calle (...), también en el término municipal de Arrecife, ambas con resultado «desconocido/a».

Por ello, el 5 de agosto de 2020 se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria anuncio de citación para notificación por comparecencia.

Transcurrido el plazo de quince días naturales sin tener lugar tal comparecencia, el acto se dio por notificado.

- El 25 de septiembre de 2020, no constando la presentación de alegaciones, el Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial dictó resolución por la que declaraba a (...) responsable subsidiario en los términos recogidos en la propuesta de resolución señalada en el apartado anterior.

El acto se intentó notificar en dos ocasiones, el 7 de octubre de 2020, en la calle (...), término municipal de Arrecife, y el 21 de octubre de 2020, en la calle (...), también en el término municipal de Arrecife, ambas con resultado «desconocido/a».

Ante los intentos infructuosos de notificación, el 28 de octubre de 2020 se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria anuncio de citación para notificación por comparecencia. Transcurrido el plazo de quince días naturales sin tener lugar tal comparecencia, el acto se dio por notificado.

- El 24 de marzo de 2022 tuvo entrada en la ATC escrito presentado por (...), en su propio nombre y en representación de la mercantil CREOENTI, S.L, en el que solicitaba:

« (...) se proceda a la INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN DE ACTOS NULOS de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 39/2.015, de 1 de octubre, el Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al objeto de que se proceda a la declaración de nulidad tanto del expediente de comprobación de valores número 200600047464, como de los expedientes 2006000421682 y 2020000454974 y por lo que se procede, respectivamente, a declarar a (...) como fallida y a declarar a quien suscribe personalmente y en la condición de administrador único de la sociedad como responsable subsidiario del pago de la deuda que asciende al importe de 29.173 euros, al haberse vulnerado gravemente los derechos de defensa y de tutela judicial efectiva y el derecho a un procedimiento con todas las garantías».

- Concedido trámite de audiencia al interesado según lo dispuesto en los arts. 217.4 LGT y 5.3 del Reglamento General de desarrollo de la citada Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, se presentaron con fecha 1 de diciembre de 2022 por (...) en su propio nombre y en representación de la mercantil (...), como Administrador único de la misma, alegaciones manifestando al respecto *« (...) se dan por reproducidas todas y cada una de las alegaciones presentadas en dicha solicitud y a través de las cuales se viene a poner en evidencia que todos y cada uno de los expedientes administrativos cuyos números se relacionan en el encabezado, son nulos de pleno derecho, en conformidad con lo establecido en el artículo 217.1, a) y e) de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre General Tributaria (...) »*.

- Por último, la Propuesta de Resolución concluye que la declaración de nulidad que pretende el contribuyente no incurre en las causas de nulidad tipificadas en el art. 217.1.a) y e) LGT, por lo que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho instada por el interesado contra las liquidaciones dictadas el 16 de agosto de 2010 por el Liquidador de la Oficina Tributaria de Lanzarote n.º 0000474642006011 y n.º 0000474642006021, en el seno del procedimiento de comprobación de valores con número de expediente 20060000047464.

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, a saber, el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 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. Tal como hemos señalado, al procedimiento de nulidad del art. 217 LGT le es aplicable, en sus líneas esenciales, la doctrina de la revisión de oficio de actos nulos de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, contenida en la LPACAP, no obstante, ser de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria, por mandato de la Disposición Adicional Primera LPACAP.

En virtud de los pronunciamientos efectuados por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en Sentencia 410/2008, de 13 de junio (Rec. 169/2006), confirmada por las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2012 (Rec. 4318/2008), y 396/2011, de 31 de mayo (Rec. 1906/2008), es de aplicación la doctrina general sobre la revisión de oficio, aun cuando se trate de un procedimiento regulado en el art. 217 LGT, porque los rasgos esenciales del procedimiento de revisión de oficio son comunes a todos los procedimientos, siendo de aplicación supletoria la LPACAP, respecto de los procedimientos especiales en materia tributaria [Disposición Adicional Primera, apartado 2 a) LPACAP].

Además, en la Sentencia 628/2019 de 14 mayo de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de dicho Tribunal, se recuerda la doctrina jurisprudencial relativa a la revisión de los actos tributarios firmes, señalando que:

«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 (RJ 2018, 486), 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 (RJ 2013, 4468), 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, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007)».*

3. En el presente caso se esgrime como causa de nulidad, por un lado, la prevista en el art. 217.1.a) LGT, esto es «*Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional*» [de idéntico contenido a la prevista en el art. 47.1.a) LPACAP], y que se vincula con el derecho fundamental reconocido por el art. 24.1 de la Constitución Española (CE). El mandato constitucional de no indefensión se dirige específicamente hacia el ámbito jurisdiccional y, por analogía, se aplica también a la Administración, aunque ya en estos casos en el ejercicio de las potestades sancionadoras, por lo que existe una identidad de razón en el régimen jurídico que les es de aplicación, como tiene declarado de modo reiterado el Tribunal Constitucional prácticamente desde sus primeras resoluciones.

Al referido ámbito es al que contrae, pues, su virtualidad propia el art. 24.1 CE. Lo que no es el caso del supuesto que nos ocupa, en que la revisión de oficio se plantea respecto de unas liquidaciones tributarias provisionales. Y aunque se trata de un acto de gravamen, carece dicho acto de naturaleza propiamente sancionadora.

Como afirmábamos en el DCC 450/2019, de 5 de diciembre, «*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 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. Por otro lado, se alega también como causa de nulidad que el acto haya sido dictado *«prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello»* [art. 217.1.e) LGT]. En relación con esta causa de nulidad, 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 produce 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 (...)»* (véase, por todas, la 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 de la LPACAP.

5. Sentado lo anterior, en el presente caso el interesado, a pesar de invocar las causas de nulidad previstas en el art. 217.1.a) y e) LGT, lo cierto es que ambas causas se reducen a un mismo motivo de impugnación, cual es, la deficiente

notificación de las referidas Resoluciones, al considerar que pueden no solo producir indefensión, sino que también cabría entender que falta el procedimiento al considerar que no han sido notificadas.

En concreto, nos encontramos ante una denuncia de incorrecta notificación de las liquidaciones dictadas el 16 de agosto de 2010 por el Liquidador de la Oficina Tributaria de Lanzarote, n.º 0000474642006011 y n.º 0000474642006021, en el seno del procedimiento de comprobación de valores con número de expediente 20060000047464.

La Propuesta de Resolución señala que los intentos de notificación fueron correctamente realizados, puesto que se realizó de acuerdo con la redacción vigente del art. 112 LGT en el año 2010, de tal forma que intentada la notificación al menos dos veces con resultado infructuoso, se procedió a la inserción del anuncio de citación para su notificación por comparecencia en el Boletín Oficial de Canarias de 5 de noviembre de 2010 (núm. 218). Además, el segundo intento de notificación se hizo dentro de los tres días siguientes al primero y con una diferencia de 60 minutos entre las respectivas horas de intento (11:00 y 13:00 horas).

Cuestión distinta, plantea la Propuesta de Resolución respecto del lugar en el que se han intentado tales notificaciones. En el momento temporal precisado, a la Administración Tributaria Canaria le constaba como único domicilio del obligado tributario el sito en la calle (...), en el término municipal de Arrecife, sin que se haya acreditado lo contrario, por lo que no puede achacársele falta de diligencia por haber acudido a la vía de la citación para notificación por comparecencia, máxime cuando la notificación fallida lo fue por *«ausente reparto», «desconocido» o «dirección incorrecta»*.

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

«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».

Añadiendo el art. 112 LGT vigente en el momento de efectuarse las notificaciones:

«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” o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el Boletín Oficial correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

Cada Administración tributaria podrá convenir con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias que todos los anuncios a los que se refiere el párrafo anterior, con independencia de cuál sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicten, se publiquen exclusivamente en dicho boletín oficial. El convenio, que será de aplicación a las citaciones que deban anunciarse a partir de su publicación oficial, podrá contener previsiones sobre recursos, medios adecuados para la práctica de los anuncios y fechas de publicación de los mismos.

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.

La Administración tributaria podrá llevar a cabo los anteriores anuncios mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en los términos que establezca la normativa tributaria.

2. En la publicación en los boletines oficiales 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 correspondiente boletín

oficial. 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».

Asimismo, este Consejo Consultivo en el Dictamen 77/2021, de 25 de febrero, entre otros muchos, ha señalado en relación con la práctica de notificaciones 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”».

En el presente caso a la Administración únicamente le constaba como domicilio el sito en la calle (...), del término municipal de Arrecife, sin que, además, por el obligado tributario se haya alegado la inexactitud de este domicilio o la existencia de otro diferente donde realizar las notificaciones, por lo que a la vista del expediente administrativo, se considera que los intentos de notificación practicados fueron correctamente realizados, y en consecuencia, en aplicación de lo dispuesto en el art. 112.1 LGT vigente en el momento de su práctica, ha de entenderse por producida la notificación a todos los efectos legales, por cuanto esta cumplió con todos los requisitos exigidos legalmente para entender correctamente practicada la notificación (intento de notificación al menos dos veces en el domicilio fiscal, publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma, y publicación el día 5).

6. Finalmente, en la Propuesta de Resolución se hace alusión -con base en dictámenes de este Consejo, como luego se verá-, y en relación con las liquidaciones de los procedimientos de comprobación limitada, a la doctrina que el Tribunal Constitucional ha elaborado sobre la indefensión a que hace referencia el art. 217 LGT, enmarcando dicha vulneración en el ámbito 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 CE. Así, la Sentencia del TC 205/1990, de 13 de diciembre, definió la tutela judicial efectiva como «*un derecho de prestación exclusivamente jurisdiccional que sólo puede ser reclamado de Jueces y Tribunales ordinarios*».

integrantes del Poder judicial y, paralelamente, dispensado en el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado. La pretensión de aplicar este derecho a otros hechos diferentes de los indicados resulta inadmisibles por razón de los sujetos frente a los que se reclama esa tutela, dado que no son órganos que posean naturaleza jurisdiccional».

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

La Propuesta de Resolución alude a diferentes Dictámenes de este Consejo, 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. En este sentido, el Dictamen 450/2019, 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 todo lo expuesto, se coincide con la Propuesta de Resolución al considerar que en el presente caso no concurre la causa contemplada en el art. 217.1.a) LGT, pues no nos encontramos ante actos realizados en el marco de un procedimiento sancionador.

7. A mayor abundamiento, en el presente caso ha quedado acreditado en el expediente que el propio contribuyente presentó recurso de reposición contra la diligencia de embargo de bienes y solicitó *«la anulación»* del expediente 200600000217047464, lo que no podría haber realizado sin tener conocimiento del mismo. Es decir, el interesado no puede alegar indefensión, cuando tuvo conocimiento del contenido de las resoluciones, tal como acredita la interposición del referido recurso.

En consecuencia, la deficiente notificación sería invalidante, en su caso, solo en los supuestos en que exista real indefensión, esto es, cuando por ejemplo se haya impedido al interesado exponer argumentos o circunstancias que pudieran resultar objetivamente relevantes. En caso contrario, determinará solamente la anulabilidad.

En el presente caso, como se dijo, el interesado conoció y pudo recurrir la resolución, por lo que la eventual indefensión alegada fue consecuencia exclusiva de su forma de actuar.

Como se advirtió anteriormente, 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 *«la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho»*, cuya aplicación al presente caso da lugar a que no se pueda apreciar la procedencia de la declaración de nulidad de las referidas liquidaciones, toda vez que tampoco se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

8. En definitiva, no se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de nulidad esgrimidas, sea porque las notificaciones han sido correctamente realizadas, 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, en fin, las resoluciones no fueron recurridas por causas imputables al interesado, no existiendo indefensión; ergo, no se prescindió de ningún trámite esencial del procedimiento [art. 217.1.e) LGT].

Por todo ello procede concluir que la Propuesta de Resolución, en cuanto desestima la solicitud del interesado de revisión de oficio de las liquidaciones dictadas el 16 de agosto de 2010 por el Liquidador de la Oficina Tributaria de Lanzarote, n.º 0000474642006011 y n.º 0000474642006021, en el seno del

procedimiento de comprobación de valores con número de expediente 20060000047464, se considera conforme 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 las liquidaciones dictadas el 16 de agosto de 2010 por el Liquidador de la Oficina Tributaria de Lanzarote, n.º 0000474642006011 y n.º 0000474642006021, en el seno del procedimiento de comprobación de valores con número de expediente 20060000047464, por no concurrir las causas de nulidad esgrimidas, se considera conforme a Derecho, tal como se razona en el Fundamento III del presente Dictamen.