

D I C T A M E N 6 7 4 / 2 0 2 4

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 21 de noviembre de 2024.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión oficio de la Resolución de 17 de junio de 2020 dictada por la Dependencia de Investigación Patrimonial en el procedimiento de declaración de responsabilidad, por la que se declara responsable subsidiario a (...), de las deudas tributarias de la entidad (...)* (EXP. 681/2024 RO)*.

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente Dictamen tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta resolutoria de un procedimiento administrativo de revisión de oficio ex art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante, LGT-, promovido por (...), a fin de que se declare la nulidad de la Resolución de 17 de junio de 2020 dictada por la Dependencia de Investigación Patrimonial en el procedimiento de declaración de responsabilidad, por la que se declara aquella responsable subsidiario de las deudas tributarias de la entidad (...).

2. La legitimación de la Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea para solicitar el dictamen, su carácter preceptivo y la competencia de este 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 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), de acuerdo con lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2, letra a) de la Ley 39/2015, de 1 de

* Ponente: Sra. Navarro de Paz.

octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

Además, según el párrafo segundo del art. 217.4 LGT, 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 procedimiento 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 LGT, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGDLT)].

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 contenido 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 RGDLT.

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. 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.

II

1. En cuanto a la tramitación del expediente administrativo de revisión de oficio, ha de señalarse que éste se inicia a instancia de parte mediante escrito presentado el 30 de enero de 2024.

Constan en el presente procedimiento los siguientes trámites:

- Con fecha 23 de febrero de 2024 el Servicio de Asistencia Jurídica solicita al Servicio de Dependencia de Investigación Patrimonial el expediente, así como informe sobre los antecedentes relevantes para resolver sobre el fondo del asunto. Remitido expediente, en fecha 4 de marzo de 2024 se emite el referido informe, que se pronuncia sobre las consideraciones del escrito de la interesada relativas a la prescripción de las deudas tributarias a las que se refiere la Resolución impugnada, así como a la inexistencia de nexo de causalidad entre la interesada y las deudas, por continuar la entidad con su actividad empresarial y por no contar declaración de fallido previa. Finalmente, el informe señala, respecto de las defectuosas notificaciones:

« (...) 5. En el escrito presentado se expone que existe un error en las notificaciones realizadas en relación con el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad dado que se han realizado diversas notificaciones a domicilios erróneos.

El inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad fue notificado el 20 de marzo de 2020 de acuerdo al procedimiento establecido en el art. 112 de la Ley General Tributaria, mediante inserción de anuncio de citación en el BOE n.º 2020/055, de fecha 4 de marzo de 2020, tras los intentos de notificación con el resultado desconocido el 12 de diciembre de 2019, en la CL (...) San Bartolomé de Tirajana, y con el resultado ausente reparto el 29 de enero de 2020 y 31 de enero de 2020 dejando aviso de llegada en el buzón en la Calle (...) La Oliva.

La resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria fue notificada el 16 de abril de 2021 de acuerdo al procedimiento establecido en el art. 112 de la Ley General Tributaria, mediante inserción del anuncio de citación para citación por comparecencia en el BOE n.º 2021/077, de fecha 31 de marzo de 2021, tras los intentos de notificación con el resultado dirección incorrecta el 29 de junio de 2020 y 5 de agosto de 2020 en CL (...).

TERCERO. Que la dirección CL (...) es la que consta en el Magin en los datos del contribuyente y según el histórico de direcciones figura en situación básica como un uso principal Domicilio fiscal, origen censo único con fecha de origen 06.05.2020 y fecha de modificación 06.05.2020.

Que la dirección Calle (...) La Oliva, según el histórico de direcciones consta como uso principal Domicilio de transmisiones y Actos jurídicos, origen programa de ayuda y fecha de origen 5 de noviembre de 2018».

- El 18 de abril de 2024 se confiere a la interesada trámite de audiencia, constando un intento de notificación por correo postal que resulta infructuoso constando «devuelto por desconocido» el 6 de mayo de 2024 a las 12:02 h. Finalmente la interesada accede a la notificación telemática el 7 de mayo de 2024.

- En fecha 11 de julio de 2024 compareció (...), en representación de la interesada, en las dependencias del Servicio de Asistencia Tributaria de Las Palmas de Gran Canaria, donde se le puso de manifiesto el expediente.

- El 12 de julio de 2024 se presenta por la interesada escrito de alegaciones en el que se limita a señalar que *«reitera los hechos y fundamentos de derechos recogidos en el escrito de solicitud de nulidad»*. En este mismo sentido se presenta nuevamente escrito de alegaciones el 11 de septiembre de 2024.

- Mediante oficio de 28 de octubre de 2024, con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 30 de octubre de 2024, se solicita la evacuación del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias [arts. 11.1.D.b) y 12.3 LCCC en relación con el art. 217.4 LGT y el art. 6 RGDLGT].

III

Fundamenta la interesada la solicitud de revisión de oficio que nos ocupa, en las siguientes alegaciones:

«PRIMERO. - En cuanto a la concurrencia de cuatro de los motivos previstos en el artículo 217 de la Ley General Tributaria.

El artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

b)Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c)Que tengan un contenido imposible.

d)Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e)Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

f)Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g)Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

(...)

El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho se configura como una verdadera acción de nulidad a ejercitar por los particulares frente a los actos de gravamen, otorgando la posibilidad de revisión del acto administrativo que se encuentra incurso en vicio de nulidad de pleno derecho.

A tenor de lo establecido en el artículo 217 de la Ley 58/2003, hay que señalar que la liquidación objeto del presente recurso especial es un acto firme en vía administrativa e incurre, al menos, en tres de los supuestos que permiten promover la declaración de nulidad de pleno derecho, como es el caso de los actos que vulneran derechos fundamentales, actos expresos contrarios al ordenamiento jurídico y el establecido en una norma con rango legal.

Por último, interesa apuntar igualmente la imprescriptibilidad del ejercicio de la acción de nulidad al tratarse de cuestiones de orden público, pudiendo instarse en cualquier momento.

SEGUNDO. - Falta Notificación. Vulneración del Derecho a la Tutela Judicial Efectiva Art. 24 CE.

Las notificaciones remitidas a la obligada tributaria se realizan a domicilios desconocidos: Calle (...) o inexistentes, dado que el número de la calle es el CERO: Calle (...) número 0 y Calle (...) número 0.

Tiene conocimiento, la Agencia Tributaria Canaria de los domicilios correctos de la obligada tributaria dado que ha embargado su vivienda sita en la Calle (...), Planta Ático, Las Palmas de Gran Canaria y el domicilio de la empresa para la que trabaja, dado que le ha embargado el sueldo, (...), Calle (...), CP 35.610 Antigua Las Palmas.

Entendemos que la Agencia Tributaria debe procurar que la notificación pretendida sea recibida por el contribuyente evitando así la limitación de su derecho fundamental a la tutela judicial.

A pesar de que la tutela judicial efectiva solo puede ser garantizada por los jueces y tribunales, por lo que, en principio, en vía administrativa, la vulneración de la tutela judicial efectiva no podría ser alegada, dado que el artículo 24 CE no comprende que este derecho constitucional sea garantizado por otros órganos, el TC ha hecho mención sobre la vulneración de la tutela judicial efectiva por órganos no judiciales en los casos en los que no se permite o se dificulte el acceso a los tribunales.

(...)

Entendemos que en el caso que nos ocupa la Agencia Tributaria no ha realizado ninguna conducta tendente a facilitar la notificación del inicio del procedimiento de derivación lo que ha supuesto la vulneración del principio de tutela judicial efectiva, recogido en el artículo 24 CE, lo que cautelarmente, desde ahora, dejamos expresamente invocado a los efectos prevenidos en el art. 44.1 c) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

TERCERO. - En cuanto a la nulidad de pleno derecho del Acuerdo de Derivación de Responsabilidad.

3.1.- Prescripción. Liquidaciones de IGIC ejercicios 2.014 y 2.015.

Tal y como se ha señalado, se pretende la derivación de responsabilidad de deudas por el concepto IGIC correspondientes a los ejercicios 2.014 y 2.015, según se señala:

(...)

Habiendo transcurrido más de cuatro años desde la finalización del periodo voluntario de pago de las mismas, la última en julio de 2.015, hasta el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad habría prescrito, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 LGT, la posibilidad de reclamar la deuda a la obligada tributaria.

El Tribunal Supremo, en Sentencias de 14 de octubre de 2022 y 18 de julio de 2023, se ha pronunciado sobre el día en el que se inicia el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables subsidiarios concluyendo que el inicio del plazo para que la Administración pueda declarar responsable y, por tanto, exigirles el pago de la deuda tributaria, a quienes sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de cobro de la deuda a la Administración Tributaria, comienza a correr desde que los actos de ocultación o transmisión tuvieron lugar o desde la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

Como se ha señalado, en este supuesto no existe acto de ocultación alguno respecto al patrimonio de la entidad (...).

En cuanto a las actuaciones que pueden interrumpir ese plazo de prescripción, el Tribunal Supremo considera que todas aquellas que haya realizado la Administración contra el deudor principal u otros obligados tributarios ya declarados con anterioridad a la declaración del responsable solidario no tienen incidencia ni pueden interrumpir el plazo de prescripción de esta acción respecto al responsable al que se pretende incoar el nuevo procedimiento.

3.2.- Inexistencia Requisitos Derivación Responsabilidad.

3.2.1.- Continuidad de la Actividad Empresarial.

Tal y como se ha señalado, según nuestro criterio, en el caso que nos ocupa no se da la circunstancia principal establecida en la norma para que sea posible derivar la responsabilidad al administrador de la entidad, esto es el cese total de actividad.

La entidad (...), durante los ejercicios 2.016 a 2.023, ha continuado con su actividad empresarial de promoción y explotación inmobiliaria, (...) .

Además de todo lo anterior, la apreciación de la concurrencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad de los administradores configurado en el artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT/1963 no ha de responder a una supuesta naturaleza absolutamente objetiva del mismo. No basta la concurrencia de tres elementos -cese de actividad, condición de administrador en el momento del cese, y declaración de fallido del deudor principal- para que resulte procedente la derivación de responsabilidad, pues no se puede prescindir completamente de cualquier valoración relativa a la conducta del administrador, el elemento subjetivo apreciable en la misma, o la conexión causal entre el daño causado a la Hacienda Pública y la gestión social desarrollada por el administrador con ocasión del supuesto cese de actividad.

3.2.2.- Inexistencia Nexo Causal.

Tampoco, según nuestro criterio, en el caso que nos ocupa se da otro de los requisitos que exige la norma para que sea posible derivar la responsabilidad al administrador de la entidad esto es el nexo causal entre el administrador y el incumplimiento de los deberes fiscales.

Hay que señalar que la actuación del administrador, en el desempeño de su cargo, se ha basado en el interés en mantener los activos de la compañía y continuar la explotación de los mismos en régimen de promoción inmobiliaria, según se ha expuesto.

(...)

3.2.3.- Responsabilidad Subsidiaria. Patrimonio de (...)

El procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria exige la previa declaración de fallido del deudor principal.

A pesar de la situación económica de la compañía, señalada a lo largo del presente escrito, y dado que la responsabilidad es subsidiaria y el responsable derivado tiene derecho al beneficio de excusión, es necesario que la Administración realice labores tendentes a comprobar la existencia de patrimonio del deudor principal.

La declaración del impuesto sobre sociedades de la entidad (...), correspondiente al ejercicio 2.015, recoge un activo corriente por importe de 2.966 miles de euros. Activo suficiente para cubrir las obligaciones tributarias reclamadas, caso que, a pesar de lo expuesto, fueran exigibles a la entidad.

(...)

Tal y como se ha señalado, y dado que existían y existen activos y debido a que la responsabilidad del obligado tributario es subsidiaria no procedería la derivación de esta, en tanto en cuanto la Agencia Tributaria Canaria no proceda a la ejecución de los citados bienes.

(...)

II. - RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN.

Para el caso que no se admita la solicitud de nulidad recogida en el punto I anterior y de forma subsidiaria al mismo, al amparo de lo dispuesto en los artículos 113, 125 y 126 del de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, mediante el presente escrito promueve RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN de las liquidaciones giradas (...) y ello en virtud de los siguientes fundamentos de derecho:

PRIMERO. - Prescripción.

(...)

SEGUNDO. - Documentos Esenciales que revelan un error en el acto impugnado.

Consideramos que existe un error en las notificaciones realizadas en relación con el inicio del procedimiento de derivación dado que, según consta en el expediente administrativo, se han realizado diversas notificaciones a domicilios erróneos de la obligada tributaria, lo que vicia de nulidad el procedimiento realizado. (...) ».

III

En cuanto a los antecedentes del presente procedimiento, transcritos en la Propuesta de Resolución, y que obran debidamente documentados en el expediente, fundamentales, como se analizará posteriormente, para resolver el fondo del asunto, constan los siguientes:

- (...) fue nombrada administradora de la entidad (...) el 21 de febrero de 2011, condición y cargo que aún seguía conservando al momento del nacimiento de las deudas de la entidad mercantil, de acuerdo con los datos que constan en el Registro Mercantil.

- Iniciada la vía ejecutiva de recaudación contra la citada entidad por deudas referidas al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), y concluidas las actuaciones de localización de bienes y derechos susceptibles de embargo, sin que se hubiera descubierto patrimonio suficiente con el que realizar la totalidad de la deuda pendiente, el 19 de noviembre de 2019 se acordó declarar fallida a la entidad apremiada.

- El 27 de noviembre de 2019, la Dependencia de Investigación Patrimonial dictó propuesta de resolución por la que inició el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria contra (...), en su condición de administradora, de las deudas de la mercantil, por importe de veintiocho mil novecientos ochenta y un euros con ochenta y cuatro céntimos (28.981,84 €), en concepto de IGIC.

Esta propuesta se intentó notificar a la interesada, en primer lugar, el 12 de diciembre de 2019 en la dirección: calle (...), 35100 San Bartolomé De Tirajana (Las Palmas), con resultado «Desconocido».

El segundo y tercer intento de notificación tuvo lugar los días 29 y 31 de enero de 2020, respectivamente, en la dirección: calle (...), 35660 La Oliva (Las Palmas), con resultado «Ausente Reparto».

El 4 de marzo de 2020 se publicó anuncio en el Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE) para la notificación por comparecencia de la interesada, tal y como dispone el art. 112 LGT. Transcurridos 15 días naturales sin que se produjera la comparecencia de la interesada, el 20 de marzo de 2020 se tuvo por notificada la propuesta de resolución.

- El 17 de junio de 2020, la Dependencia de Investigación Patrimonial dictó Resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, por la que declaró a (...) responsable subsidiaria de las deudas de la entidad (...), por importe de veintiocho mil novecientos ochenta y un euros con ochenta y cuatro céntimos (28.981,84 €), en concepto de IGIC.

La resolución se intentó notificar en dos ocasiones: los días 29 de junio y 5 de agosto de 2020, en la dirección: calle (...), 35600 Puerto del Rosario (Las Palmas), con resultado «*Dirección incorrecta*».

El 31 de marzo de 2021 se inserta anuncio en el BOE para la notificación por comparecencia de la interesada. Transcurridos 15 días naturales sin que se produjera la comparecencia de la interesada, el 16 de abril de 2021 se tuvo por notificada a todos los efectos.

- Transcurrido el período voluntario de pago previsto en el art. 62.2 LGT, abierto con la notificación de la liquidación de las deudas derivadas, se inicia por la Administración de Recaudación de Las Palmas procedimiento de recaudación en vía ejecutiva.

El 3 de septiembre de 2021 la Administración de Recaudación de Las Palmas dicta providencias de apremio por cada una de las deudas derivadas a la interesada y que se relacionan a continuación:

Providencia de apremio	Liquidación	Importe Ppal. Pte.
PA20210073506	00000000112753962	15,01 €
PA20210073507	00000000112753981	35,49 €
PA20210073508	00000000112754017	185,31 €
PA20210073509	00000000112754028	185,21 €
PA20210073510	00000000112754048	625,62 €
PA20210073511	00000000112754041	625,62 €
PA20210073512	00000000112754051	625,62 €
PA20210073513	00000000112754068	457,69 €
PA20210073549	00000000112753969	41,67 €
PA20210073551	00000000112753980	36,85 €
PA20210073550	00000000112753977	26,03 €
PA20210073552	00000000112753988	25,41 €
PA20210073553	00000000112753994	21,75 €
PA20210073554	00000000112753990	69,22 €
PA20210073555	00000000112754004	53,29 €
PA20210073556	00000000112754005	185,28 €
PA20210073557	00000000112754010	185,31 €

PA20210073558	00000000112754031	625,62 €
PA20210073559	00000000112754039	625,62 €
PA20210073560	00000000112754047	625,62 €
PA20210073561	00000000112754055	457,69 €
PA20210073562	00000000112754057	457,69 €
PA20210073563	00000000112754058	457,69 €
PA20210073564	00000000112754071	734,39 €
PA20210073565	00000000112754073	734,39 €
PA20210073604	00000000112753958	57,34 €
PA20210073605	00000000112753973	33,79 €
PA20210073606	00000000112753983	32,54 €
PA20210073607	00000000112753991	66,73 €
PA20210073608	00000000112754007	185,31 €
PA20210073609	00000000112754008	185,31 €
PA20210073610	00000000112754013	185,31 €
PA20210073612	00000000112754030	625,64 €
PA20210073611	00000000112754021	185,31 €
PA20210073613	00000000112754037	625,62 €
PA20210073614	00000000112754036	625,62 €
PA20210073615	00000000112754044	625,62 €
PA20210073616	00000000112754049	625,62 €
PA20210073617	00000000112754052	625,62 €
PA20210073618	00000000112754063	457,69 €
PA20210073619	00000000112754062	457,69 €
PA20210073620	00000000112754069	734,34 €
PA20210073650	00000000112753961	63,17 €
PA20210073651	00000000112753967	45,65 €
PA20210073652	00000000112753968	43,60 €
PA20210073653	00000000112753974	31,57 €
PA20210073654	00000000112753978	39,77 €
PA20210073655	00000000112753984	31,08 €
PA20210073656	00000000112754000	61,62 €
PA20210073657	00000000112754024	185,31 €
PA20210073658	00000000112754034	625,62 €

PA20210073659	00000000112754050	625,62 €
PA20210073660	00000000112754054	457,69 €
PA20210073695	00000000112753964	55,28 €
PA20210073696	00000000112753970	39,81 €
PA20210073697	00000000112753975	29,94 €
PA20210073698	00000000112753993	24,07 €
PA20210073699	00000000112753999	64,35 €
PA20210073700	00000000112754002	22,28 €
PA20210073701	00000000112754038	625,62 €
PA20210073702	00000000112754046	625,62 €
PA20210073703	00000000112754053	457,73 €
PA20210073704	00000000112754060	457,69 €
PA20210073705	00000000112754061	457,69 €
PA20210073706	00000000112754072	734,39 €
PA20210073741	00000000112753959	14,40 €
PA20210073742	00000000112753965	51,49 €
PA20210073743	00000000112753971	37,70 €
PA20210073744	00000000112754003	61,13 €
PA20210073745	00000000112754034	625,62 €
PA20210073746	00000000112754040	625,62 €
PA20210073747	00000000112754059	457,69 €
PA20210073748	00000000112754064	457,69 €
PA20210073749	00000000112754070	734,39 €
PA20210073779	00000000112753963	59,20 €
PA20210073780	00000000112753976	28,15 €
PA20210073781	00000000112753979	38,26 €
PA20210073782	00000000112753985	29,68 €
PA20210073783	00000000112753987	29,96 €
PA20210073784	00000000112753986	28,27 €
PA20210073785	00000000112754012	185,31 €
PA20210073786	00000000112754018	185,31 €
PA20210073787	00000000112754019	185,31 €
PA20210073788	00000000112754020	185,31 €
PA20210073790	00000000112754056	457,69 €
PA20210073821	00000000112753960	49,50 €

PA20210073822	00000000112753966	47,51 €
PA20210073823	00000000112753972	35,78 €
PA20210073824	00000000112753982	33,94 €
PA20210073825	00000000112753989	71,32 €
PA20210073826	00000000112754001	23,99 €
PA20210073827	00000000112754006	185,31 €
PA20210073828	00000000112754009	185,31 €
PA20210073829	00000000112754011	185,31 €
PA20210073830	00000000112754014	185,31 €
PA20210073831	00000000112754016	185,31 €
PA20210073832	00000000112754015	185,31 €
PA20210073833	00000000112754023	185,31 €
PA20210073834	00000000112754022	185,31 €
PA20210073835	00000000112754033	625,62 €
PA20210073836	00000000112754043	625,62 €
PA20210073837	00000000112754042	625,62 €
PA20210073838	00000000112754045	625,62 €

Estas providencias emitidas conjuntamente se intentaron notificar, en dos ocasiones, los días 13 de septiembre y 1 de octubre de 2021, en la dirección: calle (...), 35600 Puerto del Rosario, Las Palmas, con resultado, «Dirección incorrecta».

Seguidamente, se procedió a la citación por medio de anuncio publicado en el BOE el 3 de noviembre de 2021 y transcurridos 15 días naturales sin que la interesada hubiera comparecido, se tuvieron por notificadas el 19 de noviembre de 2021.

- No habiéndose satisfecho las deudas apremiadas en los plazos de pago voluntario previstos en el art. 62.5 LGT, abierto con la notificación de cada una de las providencias de apremio, se procedió por la Administración de Recaudación de Las Palmas a dictar, el 29 de abril de 2023, diligencia de embargo DII2023000003203, por la que se declaran embargados los sueldos, salarios y pensiones de la obligada hasta cubrir la cantidad adeudada que asciende a treinta y seis mil cincuenta y un euros con cuarenta y dos céntimos (36.051.42 €).

Se intentó notificar, los días 10 y 11 de mayo de 2023, en la dirección: calle (...), 35600 Puerto del Rosario, Las Palmas, con resultado «Ausente», dejándose

aviso en el buzón, en el segundo intento, y «devuelto a origen por sobrante», al no haber sido retirado de la oficina, el 19 de mayo de 2023.

El 31 de mayo de 2023 se procedió a la citación por medio de anuncio publicado en el BOE. Transcurridos 15 días naturales sin que la interesada hubiera comparecido, el 16 de junio de 2023 se tuvo por notificada.

- El 23 de marzo de 2023 (...), madre de la interesada, presentó escrito ante la Agencia Tributaria Canaria, con n.º Registro 2181E-001.812/2023, actuando en nombre propio y en representación de su hija, poniendo de manifiesto que tanto ella como su hija tuvieron constancia del procedimiento de recaudación por el embargo practicado en su cuenta, en su caso, y del embargo del salario, en el caso de su hija; y solicitó disponer del expediente.

- El 12 de mayo de 2023, (...) presenta nuevamente, actuando nombre propio y en representación de su hija, escrito ante la Agencia Tributaria Canaria, n.º Registro 2181E- 003.051/2023, en el que expresó, entre otros: *«mi queja por la disposición del saldo, así como el embargo del sueldo de mi hija»*. Al tiempo que solicitó la remisión del expediente.

- Con fecha de 8 de agosto de 2023, la Administración de Recaudación de Las Palmas dicta diligencia de embargo DIL20230000345379, por la que se declaran embargados los derechos del deudor sobre los inmuebles siguientes:

- Finca 21250 sita en calle (...), 35600 Puerto del Rosario, Las Palmas.

- Finca 21573 sita en calle (...), 35007 Las Palmas de Gran Canaria, Las Palmas.

Esta diligencia se intentó notificar el 18 de agosto de 2023 a (...), madre de la interesada, por su condición de cotitular de la finca 21573, en la dirección: calle (...), 35600 Puerto del Rosario, Las Palmas.

El 7 de septiembre de 2023 se consiguió notificar la diligencia de embargo, dirigida a (...), a (...) en la dirección: calle (...).

Por otro lado, se intentó notificar a (...), en primer lugar, el 24 de agosto de 2023 en la dirección: calle (...), 35600 Puerto de Rosario, Las Palmas, con resultado «Dirección incorrecta».

Los días 13 y 19 de septiembre de 2023 se intentó notificar en la dirección: calle (...), 35610 Antigua, Las Palmas, con resultado, en ambas, «Ausente», dejándose aviso en el buzón en el segundo intento y devuelto a origen por sobrante, al no haber sido retirado en oficina, el 28 de septiembre de 2023.

Volvió a intentarse en la dirección: calle (...), 35610 Antigua, Las Palmas, los días 10 y 13 de noviembre de 2023, con resultado «Ausente» en ambas, dejándose aviso en el buzón en el segundo intentó y devuelto a origen por sobrante, al no haber sido retirado en oficina, el 21 de noviembre de 2023.

El 6 de diciembre de 2023 se insertó anuncio en el BOE para la citación por comparecencia a la interesada. Transcurrido el plazo de 15 días naturales, el 22 de diciembre de 2023 se tuvo por notificada.

V

1. De acuerdo con la reiterada y constante Doctrina de este Consejo (por todos, Dictámenes 427/2017, de 14 de noviembre, 155/2018, de 11 de abril, 510/2018, de 15 de noviembre y 17/2021, de 21 de enero), el análisis de la adecuación a Derecho de la declaración de nulidad que se propone exige considerar ante todo que la revisión de oficio de los actos administrativos constituye un cauce excepcional y de carácter limitado, ya que comporta que, sin mediar una decisión jurisdiccional, la Administración pueda volver sobre sus propios actos, dejándolos sin efecto. Por ello ha de ser necesariamente objeto de una interpretación restrictiva.

En este sentido, como tantas veces se ha señalado por este Consejo Consultivo y por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha de recordarse que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 438 y 446/2016, de 27 de diciembre, 23/2017, de 24 de enero, 43/2017, de 8 de febrero, 79/2017, de 15 de marzo, que reiteran anteriores pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

Sobre este particular, y en relación con los procedimientos de revisión de oficio en el ámbito tributario, el Tribunal Supremo se manifiesta en el mismo sentido cuando señala lo siguiente:

«1. 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. Sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical. Por ello, dada la "gravedad" de la solución, se requiere dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere (artículo 217.4 LGT, segundo párrafo).

2. Se trata, por tanto, de un procedimiento excepcional, que únicamente puede seguirse por alguno de los tasados supuestos contemplados en el artículo 217.1 LGT» (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, casación 6165/2011, FJ 3.º). En consecuencia, al igual que sucede en el procedimiento administrativo común la utilización de la revisión de oficio en materia tributaria debe ser abordado con criterio restrictivo (STS de 18 de diciembre de 2007, FJ 6.º).

La declaración de nulidad ha de analizarse, pues, partiendo de este carácter restrictivo de los motivos de nulidad, pues la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias.

2. Una vez analizado el presente expediente administrativo, se advierte que la interesada insta la incoación del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho al amparo del art. 217 LGT, con fundamento en las causas de las letras a), f) y g) del apartado 1 del citado artículo. Asimismo, solicita, de modo subsidiario, la reconducción de la nulidad pretendida a un recurso extraordinario de revisión ex arts. 113, 125 y 126 LPACAP, de modo genérico, a través de afirmar la prescripción de las deudas tributarias y la incorrecta notificación de la resolución objeto de impugnación.

3. Del escrito de solicitud de la interesada se detrae, en primer lugar, que ésta sostiene que la Resolución de 17 de junio de 2020, dictada por la Dependencia de Investigación Patrimonial en el procedimiento de declaración de responsabilidad, por la que se declara responsable subsidiario a (...), de las deudas tributarias de la entidad (...), incurre en las causas de nulidad contempladas en los apartados a), f) y g) del art. 217.1 LGT, que coinciden con las consignadas en los mismos apartados del art. 47.1 LPACAP.

Así, por un lado, la interesada sostiene que la incorrecta notificación de la Resolución impugnada determina su nulidad por conculcarse su derecho de defensa,

vulnerándose, así, el derecho a la tutela judicial efectiva contemplado en el art. 24 CE.

Pues bien, respecto de esta cuestión, y antes de analizar la eventual incorrección de las notificaciones realizadas a la interesada, procede señalar, en lo que respecta a la causa del art. 217.1.a) LGT, que este Consejo Consultivo, siguiendo la doctrina jurisprudencial, ha manifestado, entre otros, en su Dictamen 273/2023, de 22 de junio, que:

«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 de 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)».

La presente doctrina, que resulta plenamente aplicable al supuesto que aquí se analiza, supone que, dado que las presuntas irregularidades en las notificaciones, alegadas por la interesada, se produjeron en el ámbito de un procedimiento tributario que no se puede considerar, en forma alguna, como de carácter sancionador, no es posible entender que concurra la causa de nulidad del art. 217.1.a) LGT, por vulneración del art. 24 CE.

Ahora bien, en este sentido, 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 alegada por la interesada resulta reconducible -a la vista de los fundamentos fácticos contenidos en su escrito inicial- a la prevista en la letra e) del art. 217.1 LGT.

Respecto a esta causa de nulidad, que coincide con las establecidas en el art. 47.1.e) LPACAP [y art. 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común], este Consejo Consultivo ha manifestado, por ejemplo, en el Dictamen 161/2020, de 1 de junio, que:

«El art. 62.1, e) LRJAP-PAC configura como una causa de nulidad el que los actos sean dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Como las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas, tienen carácter excepcional y han de interpretarse de forma estricta, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es especialmente restrictiva en cuanto a la aplicación de esa causa de nulidad, ya que el empleo por la Ley de los dos adverbios «total y absolutamente» impone que los defectos formales necesarios para aplicar esta nulidad radical deben ser de tal dimensión que es preciso que se haya prescindido de modo completo y absoluto del procedimiento, no bastando la omisión de alguno de sus trámites. La omisión de algún

trámite se equipara a la omisión total del procedimiento cuando tiene la naturaleza de esencial en los supuestos en que haya causado indefensión material al interesado (para lo cual habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las consecuencias que sufrió por la omisión del trámite). También se equipara a la omisión total si los trámites incumplidos, de haberse observado, habrían determinado un acto de contenido distinto. Consúltense al respecto las SSTs de 23 febrero de 2016; de 26 enero de 2016; de 24 enero de 2014; de 27 junio de 2012 y de 25 abril de 2002”».

Asimismo, y en lo que se refiere ya específicamente a las notificaciones de los correspondientes actos administrativos, también este Organismo ha señalado en el Dictamen 201/2017, de 21 de junio, (citado, posteriormente en varios v.g. Dictamen 8/2021, de 15 de enero) entre otros muchos, 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), (...) ».

Dado lo expuesto, en el presente caso, argumenta, correctamente, la Propuesta de Orden, no concurre la causa de nulidad invocada por la interesada.

Y es que, en el presente caso, por una parte, no ha cumplido diligentemente la interesada sus deberes en relación con la comunicación de su domicilio a efectos tributarios, y, por su parte, sí ha cumplido la Administración la diligencia debida en relación con las notificaciones efectuadas a la interesada.

En este sentido, argumenta, correctamente, la Propuesta de Resolución:

«Así, y poniendo de manifiesto, la doctrina sentada por el Tribunal Supremo quien, en sentencia 682/2014, de 17 de febrero de 2014 (Rec. 3075/2010) exige ponderar los niveles de diligencias efectuados tanto por la Administración como por los obligados tributarios en la práctica y recepción de las notificaciones tributarias. “Con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, “declarar el

domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias” (Sentencia de 12 de diciembre de 1997 (rec. cas. en interés de ley núm. 6561/1996), FD Octavo EDJ 1997/21523).

Desde el lado de la Administración señala que “La buena fe, sin embargo, no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. (...)”

(...)

En el mismo sentido se pronunció el Tribunal Supremo en la Sentencia de 27 de noviembre de 2014, (Rec. Nº 4484/2012) donde profundiza sobre la doctrina de la Sala en materia de eficacia de las notificaciones tributarias que aparece recogida, entre otras, en la Sentencia de 26 de mayo de 2011 (cas. 308/2008)- que La primera de las circunstancias concurrentes a valorar es, como acabamos de referir, el deber de diligencia exigible tanto al obligado tributario como a la Administración. Con relación con la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, «declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias» [Sentencia de 12 de diciembre de 1997. (rec. cas. núm. cas. en interés de ley 6561/1996), FD Octavo]. Esta Sala ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo. En particular, se ha afirmado con rotundidad que, en la medida en que la carga de fijar y comunicar el domicilio “recae normativamente sobre el sujeto pasivo”, “si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria”. En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 CE en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo o la Administración tributaria (entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 free. Cas. núm. 5777/2006), FD Quinto; 7 de mayo de 2009 free. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 21 de enero de 2010 free. cos. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora- siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles».

Y es que, el art. 48.3 LGT impone a los obligados tributarios el deber de comunicar a la Administración tributaria el cambio de domicilio fiscal (cuyo incumplimiento constituye una infracción leve ex art. 98.5 LGT), al establecer:

«Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio de este a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente».

En el caso que nos ocupa, tal y como consta en los antecedentes antes expuestos, debidamente documentados en el expediente administrativo remitido, la primera dirección en la que se intenta la notificación de inicio del procedimiento de derivación de la responsabilidad es: calle (...), 35100 San Bartolomé De Tirajana (Las Palmas), con resultado «Desconocido», el 12 de diciembre de 2019.

Esta dirección fue dada de alta por la interesada el 1 de septiembre de 2015, por medio de modelo 400 a efectos del IGIC, como domicilio fiscal.

Asimismo, tal y como señala también la Propuesta de Orden, la dirección postal calle (...) 35100 San Bartolomé de Tirajana (Las Palmas), es la que se mantuvo por la interesada como domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) desde el 31 de agosto de 2015 hasta el 6 de mayo de 2020, tal y como consta en la base de datos de la Agencia Estatal de las Administraciones Tributarias (AEAT).

De ello infiere, incluso, la Propuesta de Orden, que, el reconocimiento mismo ahora por la interesada de que aquellas direcciones no constituían su domicilio fiscal en el momento del primer intento de la notificación del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad implicaría su propio incumplimiento en la diligencia exigida correspondiente al deber de comunicar el cambio del domicilio fiscal (art. 48.4 LGT).

Y, continúa argumentando la Propuesta de Orden sobre la adecuación de la diligencia de la Administración y la correlativa falta de diligencia de la interesada:

«(Co)n el fin de asegurar la notificación en otro domicilio conocido por entonces por la Agencia Tributaria Canaria, el segundo intento de notificación tuvo lugar en la dirección: CL (...), 35660 La Oliva (Las Palmas, con resultado “Ausente Reparto”, los días 29 y 31 de enero de 2020. La Dependencia de Investigación Patrimonial dirigió un segundo intento contra esta dirección por ser el último domicilio fiscal declarado por (...) dado que la interesada consignó esta dirección en el modelo 600 presentado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con fecha de 5 de noviembre de 2018, como consecuencia de la disolución de la comunidad de bienes que tenía con (...) Esta dirección también constaba como domicilio de (...) en la propia escritura de disolución de la comunidad (n.º 1708) otorgada ante el notario(...), el 4 de octubre de 2018, y por la que se adjudica a (...) en pleno dominio una finca situada en la calle (...) mayor abundamiento, la entidad (...), de la que (...) es administradora, tuvo su domicilio fiscal desde el 27 de febrero de 2013, cuando se presentó la declaración censal, en la dirección CL (...), 35660 La Oliva (Las Palmas), donde se notificaron con éxito las actuaciones realizadas con la entidad en el procedimiento de recaudación de las deudas que luego se derivan a la interesada».

Así sucede también en relación con la notificación de la resolución del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria.

Ésta consta que se intentó los días 29 de junio y 5 de agosto de 2020, en la dirección: calle (...), 35600 Puerto del Rosario (Las Palmas), con resultado «Dirección incorrecta», a cuyo respecto señala la Propuesta de Orden:

«En este caso resulta especialmente particular que el representante manifieste en su escrito que “Las notificaciones remitidas a lo obligado tributaria se realizan a domicilios desconocidos: (entre los que incluye) Calle (...) número O” cuando (...), en fecha 6 de mayo de 2020, esto es, menos de dos meses antes de que se produjera el primer intento de notificación, ratificó la CL (...), 35600 Puerto del Rosario (Las Palmas) como domicilio fiscal a efectos del IRPF según consta en la base de datos de la AEAT. Así, no se puede sostener que, esta dirección le fuera desconocida cuando la propia Interesada la declara como domicilio fiscal apenas dos meses antes.

En su escrito de solicitud la interesada manifiesta que “Tiene conocimiento, la Agencia Tributaria Canaria de los domicilios correctos de la obligada tributaria dado que ha embargado su vivienda sita en la Calle (...), Las Palmas de Gran Canaria y el domicilio de la empresa para / (a) que trabaja, dado que le ha embargado el sueldo, (...), Calle (...), CP 35.610 Antigua Las Palmas.” En primer lugar, a fecha de los intentos de notificación tanto de la propuesta como de la resolución del procedimiento de derivación de responsabilidad (...) no declaró la dirección sita en la Calle (...) como domicilio fiscal por lo que la Agencia Tributaria Canaria no pudo considerarlo como un domicilio idóneo a efectos de notificaciones. En segundo lugar, no se le puede exigir a la Administración que realice una labor policial a la hora de encontrar un domicilio idóneo cuando ya se hubiera intentado notificar en tres direcciones conocidas. En este sentido no se le puede exigir a la Agencia Tributaria Canaria notificar en el lugar del trabajo de la interesada cuando contaba con otros domicilios fiscales donde realizar los intentos como así se hizo, a saber, en CL (...), 35100 San Bartolomé De Tirajana (Las Palmas), CL (...), 35660 La Oliva (Las Palmas) y CL (...), 35600 Puerto del Rosario (Las Palmas).

Añade, además, la Propuesta de Orden en fundamentación de la falta de diligencia de la interesada que “a fecha de la redacción del presente escrito aún consta en la base de datos de la AEAT la CL (...), 35600 Puerto del Rosario (Las Palmas) como domicilio fiscal a efectos del IRPF por lo que, de ser cierto tal y como se señala en la solicitud que la Calle (...), Las Palmas de Gran Canaria fuera su domicilio correcto, estaría incumpliendo actualmente su deber de comunicar el cambio de domicilio fiscal en los términos del artículo 48.3 LGT”».

Correlativamente, de lo expuesto resulta que la Administración ha desplegado la diligencia debida en los intentos de notificaciones a la interesada, toda vez que

aquéllos se produjeron en los domicilios que le eran conocidos en aquel entonces, facilitados por la propia interesada.

4. A la vista de esta doctrina, y analizadas en su proyección sobre este caso las previsiones contenidas en la normativa de aplicación contenidas en el art. 109 LGT para determinar si la Administración se ha atendido o no el procedimiento legalmente previsto, cabe concluir que la Administración practicó las notificaciones correctamente.

Además, procede destacar que, a pesar de haberse puesto de manifiesto el expediente a la interesada en el trámite de vista y audiencia, constando la comparecencia de su representante, el 11 de julio de 2024, sin embargo, en sus alegaciones, se limita a señalar que reitera los términos iniciales de su escrito de solicitud de declaración de nulidad, sin refutar ni justificar en absoluto la falta de coincidencia de los domicilios fiscales por ella facilitados y su domicilio «real», a lo que imputa ahora la ausencia de recepción de las notificaciones de los actos cuya nulidad pretende, discordancia que ya pone de relieve el informe del Servicio Dependencia de Investigación Patrimonial, de 23 de febrero de 2024, que señala: *«TERCERO. Que la dirección CL (...), 35600, Puerto del Rosario, Las Palmas es la que consta en el Magin en los datos del contribuyente y según el histórico de direcciones figura en situación básica como un uso principal Domicilio fiscal, origen censo único con fecha de origen 06.05.2020 y fecha de modificación 06.05.2020.*

Que la dirección Calle (...) 35660 La Oliva, según el histórico de direcciones consta como uso principal Domicilio de transmisiones y Actos jurídicos, origen programa de ayuda y fecha de origen 5 de noviembre de 2018».

Por todo ello, procede desestimar las alegaciones efectuadas por la interesada en orden a la concurrencia de esta causa de nulidad.

Sin embargo, entendemos que la Propuesta de Resolución no argumenta adecuadamente la desestimación de la solicitud de nulidad de la interesada, pues analiza la alegada falta de notificación desde la óptica de la letra a) del art. 217.1 LGT, cuando, tal y como se ha argumentado, no es posible invocar esta causa respecto del procedimiento tributario objeto de revisión, por lo que debe reconducirse su análisis al supuesto de la letra e) del art. 217.1 LGT, sin perjuicio de llegar a las mismas conclusiones.

5. Respecto de las otras causas de nulidad alegadas por la interesada, ha de decirse que, si bien, en su escrito alude a las causas de los apartados f) y g) del art. 217.1 LGT, argumentando a tal efecto, por un lado, la prescripción de las deudas

tributarias cuya responsabilidad subsidiaria se le imputa, y, por otra, la improcedencia del uso del procedimiento de derivación de responsabilidad, pues no concurren sus presupuestos porque la principal continúa con su actividad, no hay nexo entre el administrador (interesada) y el cumplimiento de sus deberes fiscales, y no consta previa declaración de fallido de la principal.

Ha de señalarse que no justifica la interesada en qué modo las circunstancias descritas habrían de incardinarse en las causas de nulidad alegadas, lo que, en todo caso, no cabría.

Y es que, amén de que el instituto de la prescripción solo se aplica a solicitud del interesado en los plazos legalmente establecidos, sin que pueda invocarse en este momento, tal y como ha venido señalando este Consejo (v.g. Dictamen 336/2023):

«Esta diferenciación entre las infracciones que afectan al iter procedimental y las atinentes a los requisitos esenciales que deben concurrir para la validez de un acto atributivo de facultades y derechos que pudieran resultar determinantes de la nulidad de pleno derecho del acto a revisar, se refleja no sólo en la propia regulación que de las causas de nulidad establece el legislador [distinguiendo en apartados separados ambos supuestos: letras e) y f) del art. 62.1 LRJAP-PAC], sino, además, en los pronunciamientos de los tribunales de Justicia (así, por ejemplo, la Sentencia n.º 234/2021, de 3 mayo de 2021, de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia -Rec. 4216/2020- distingue, con motivo del examen de un procedimiento de revisión de oficio, ambos supuestos de omisión de requisitos esenciales, los que afectan al procedimiento y los que se refieren a la naturaleza misma del requisito que se carece del derecho o facultad que se adquiere por el acto que se pretende dejar sin efecto, al señalar que “ (...) ni se aprecia ausencia o un defecto relevante de procedimiento, ni la ausencia de los requisitos esenciales para adquirir las facultades inherentes a la licencia”).

En todo caso, respecto del art. 217.1.f) LGT, “carecer de requisitos esenciales para la adquisición del derecho”».

En el supuesto que nos ocupa, además, ningún requisito o facultad adquiere nadie, sin que pueda predicarse que lo sea el crédito de la Administración tributaria.

En cuanto a la causa establecida en el art. 217.1.g) LGT, disponer expresamente la nulidad otra disposición de rango legal, no se argumenta en modo alguno qué norma de rango legal dispone este resultado en el presente caso.

Así pues, no procede entrar a analizar tales cuestiones, porque no son causa de nulidad, y porque, solicitada subsidiariamente la declaración de nulidad por vía del recurso extraordinario de revisión, no solo no se fundamenta adecuadamente, sino

que, en todo caso, amén de haber vencido el plazo para la utilización de esta vía, tal y como se ha señalado en párrafos anteriores tales cuestiones no son objeto de análisis a través de las vías extraordinarias que prevé la ley, pues, tal y como concluye a este respecto la Propuesta:

«En cuanto al resto de pretensiones alegadas por la solicitante en su escrito (la prescripción de las deudas tributarias derivadas del IGIC por los ejercicios 2014 y 2015, la inexistencia de los requisitos para derivar la responsabilidad tributaria y la existencia o no de patrimonio suficiente en la deudora principal) son cuestiones que no pueden ser resueltas en vía de la revisión de oficio. Ello porque, como se avanzaba anteriormente, la acción de nulidad no permite un enjuiciamiento del acto en su plenitud, sino que se limita al análisis de la existencia o no del concreto motivo de nulidad en que debe basarse, que para este caso es la concurrencia o no del supuesto previsto en el artículo 217.1.a) LGT anteriormente analizado. En este sentido la revisión, por su propio perfil institucional, no puede ser utilizada como una vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios alegando los mismos vicios que hubieran podido ser enjuiciados en tales recursos. Así lo ha mencionado en múltiples ocasiones el Tribunal Supremo, entre otras, en sus Sentencias de 17 de junio de 1987, 1987\2291; de 26 de marzo de 1998, 1998\3316; y de 23 de febrero de 2000, 2000\2995 y el Consejo de Estado en el Dictamen 39/2009, de 19 de febrero».

CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio de la Resolución de 17 de junio de 2020 dictada por la Dependencia de Investigación Patrimonial en el procedimiento de declaración de responsabilidad, por el que se declara responsable subsidiaria a (...) de las deudas tributarias de la entidad (...) es conforme a Derecho en virtud de los razonamientos expuestos en el Fundamento IV del presente Dictamen, sin perjuicio de las observaciones realizadas en el mismo.

En consecuencia, no procede estimar la solicitud de revisión de oficio instada.