

D I C T A M E N 7 1 8 / 2 0 2 4

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 9 de diciembre de 2024.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea en relación con la *Propuesta de Orden del procedimiento de revisión de oficio iniciado a instancia de (...), solicitando la nulidad de pleno derecho de la Resolución de 10 de junio de 2020 (N.º Propuesta 02RCES2019000092206901), dictada por la Dependencia de Investigación Patrimonial en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria (N.º Expediente 20190000922069), siendo obligada tributaria (...) (EXP. 679/2024 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente Dictamen, solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canaria el 25 de octubre de 2024, con registro de entrada en este Consejo Consultivo el 29 de octubre de 2024, tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta de Orden del procedimiento de revisión de oficio de la Resolución de 10 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 (...).

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

* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

Disposición Adicional Primera, apartado 2, letra a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

Además, según el 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

En cuanto a los antecedentes del presente procedimiento, transcritos en la Propuesta de Orden, 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 Orden 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 11 de diciembre de 2019 en la dirección: calle (...) Puerto del Rosario (Las Palmas), con resultado «*Dirección incorrecta*».

El segundo intento de notificación tuvo lugar el 20 de enero de 2020 en la dirección: calle (...) Puerto del Rosario (Las Palmas), con resultado «*Desconocido*».

Finalmente se acudió a la notificación por medio de anuncio publicado en el 19 de febrero de 2020 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 6 de marzo de 2020 se tuvo por notificada la Propuesta de Orden.

- El 10 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 primer lugar, en la dirección calle (...) Puerto del Rosario (Las Palmas), el 17 de junio de 2020, con resultado «*Dirección incorrecta*».

El segundo intento se produjo en la dirección: calle (...) Puerto del Rosario (Las Palmas), el 24 de julio de 2020, con resultado «*Desconocido*».

El 26 de agosto de 2020 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 11 de septiembre de 2020 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 18 de enero de 2021 la Administración de Recaudación de Las Palmas dicta providencias de apremio por cada una de las deudas derivadas a la interesada (se relacionan en el antecedente quinto de la Propuesta de Orden sometida a Dictamen).

Las providencias de apremio se intentaron notificar, en primer lugar, entre los días 3 y 5 de febrero de 2021, en la dirección: calle (...) Puerto del Rosario, Las Palmas, con resultado, «*Dirección incorrecta*».

El segundo intento se produjo entre los días 22 y 23 de febrero de 2021, en la dirección, Calle (...) La Oliva (Las Palmas) con resultado «*Dirección incorrecta*».

Seguidamente, se procedió a la citación por medio de anuncio publicado en el BOE el 3 de marzo de 2021 y transcurridos 15 días naturales sin que la interesada hubiera comparecido, se tuvieron por notificadas el 19 de marzo 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 18 de noviembre de 2021, diligencia de embargo DIL2021000455833, por la que se declara embargado un vehículo de la obligada tributaria que quedaría afecto a la responsabilidad por importe total de la deuda de (35.951,20 €).

Se intentó notificar, el 29 de noviembre de 2021, en la dirección: calle (...) Puerto del Rosario, Las Palmas, con resultado «*Dirección incorrecta*».

El 16 de diciembre de 2021 se intentó notificar en la dirección: Calle (...) Puerto del Rosario, Las Palmas, con resultado «*Dirección incorrecta*».

El 29 de diciembre de 2021 se procedió a la citación por medio de anuncio publicado en el BOE. Transcurridos 15 días naturales sin que la interesada hubiera comparecido para su notificación, el 14 de enero de 2022 se tuvo por notificada la diligencia de embargo a todos los efectos legales.

- El 2 de febrero de 2022 se produjo el embargo efectivo en la cuenta corriente de la interesada por importe de 587,11 € con cargo a los derechos de crédito que la interesada tiene reconocidos, hasta cubrir la totalidad de la cantidad adeudada. El 5 de noviembre de 2022 se dictó diligencia de embargo de cuenta corriente, en la que se declara haber embargado la citada cuenta. La diligencia de embargo se intentó notificar en la dirección Calle (...) Puerto del Rosario, Las Palmas, el 24 de noviembre de 2022 con resultado «*Dirección incorrecta*».

El 2 de diciembre de 2022 consiguió notificarse a la interesada en la dirección Calle (...) Las Palmas de Gran Canaria, Las Palmas.

- El 23 de marzo de 2022 (...) presenta recurso de reposición por el que solicita la «*retrocesión y/o devolución del saldo existente en cuenta corriente*» del embargo realizado por importe de 587,11 € posteriormente declarado en la diligencia embargo DIL2021000453087.

Con fecha 30 de marzo de 2022 la Administración de Recaudación de Las Palmas dictó resolución por la que se estima parcialmente el recurso de reposición y acuerda devolver el importe embargado de 397,90 € junto con los intereses de demora que correspondan.

Se le intentó notificar el 8 de abril de 2022 en la dirección Calle (...) Puerto del Rosario, Las Palmas, con resultado «*Dirección incorrecta*».

Posteriormente, se le intentó notificar en la dirección Calle (...) Puerto del Rosario, Las Palmas, el 21 de abril de 2022, con resultado *«Dirección incorrecta»*.

Finalmente el 4 de mayo de 2022 se publicó anuncio de citación en el BOE. Transcurridos 15 días naturales sin que la interesada hubiera comparecido para su notificación, el 20 de mayo de 2022 se tuvo por notificada la resolución.

- El 23 de marzo de 2023 (...) presentó escrito en la Agencia Tributaria Canaria, en su nombre y en el de su hija, alegando *«la indefensión que como pensionista de un salario mínimo interprofesional, aprovechan la paga extra de 587,11 € para disponer de la cuenta, de forma ilegal, dado que no son ahorros y sin comunicación previa»*; que tanto ella como su hija tuvieron constancia del procedimiento de recaudación por el embargo practicado de la cuenta y del salario, respectivamente 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, 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.

- El 4 de octubre de 2023 la Administración de Recaudación de Las Palmas dicta diligencia de embargo DIL2023000429430 por la que declara embargados los derechos del deudor sobre la finca 21573 sito en la calle (...) en Las Palmas de Gran Canaria, con el fin de satisfacer la deuda no satisfecha en período voluntario y ahora asciende a 37.410,97 €.

Hay un primer intento de notificación en la dirección Calle (...) Puerto del Rosario, Las Palmas, el 2 de noviembre de 2023, con resultado *«Dirección incorrecta»*.

El 2 de noviembre de 2023 se intenta notificar la diligencia de embargo a (...), hija de la obligada tributaria, por su condición de cotitular de la finca embargada. Dicho primer intento tiene lugar en la dirección Calle (...), Puerto del Rosario, Las Palmas, con resultado *«Dirección incorrecta»*.

El 16 de noviembre de 2023 se consigue notificar a la interesada en la dirección: Calle (...) Las Palmas de Gran Canaria, Las Palmas.

El 25 de noviembre de 2023 se consigue notificar también a (...) en la dirección Calle (...) Puerto del Rosario, Las Palmas, en concepto de *«notificación a terceros»* en su condición de cotitular de la finca.

- El 30 de enero de 2024, (...) en nombre y representación de (...), presenta solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho y subsidiariamente recurso extraordinario de revisión del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

III

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

1. El presente procedimiento administrativo de revisión de oficio se inicia mediante escrito presentado por (...) en nombre y representación de (...), en el que solicita la declaración de nulidad de pleno derecho y subsidiariamente recurso extraordinario de revisión del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, que fundamenta 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 incorrectos o desconocidos: Calle (...) y (...).

Tiene conocimiento, la Agencia Tributaria Canaria del domicilio correcto de la obligada tributaria dado que ha embargado su vivienda sita en la Calle (...), Las Palmas de Gran Canaria.

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 dificulta 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, si bien en la medida en la que le ha sido posible dadas las circunstancias económicas del País en los ejercicios señalados.

(...)

3.2.2.- Inexistencia Nexa 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.

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. (...) ».

2. Con fecha 23 de febrero de 2024 el Servicio de Asistencia Jurídica solicita al Servicio de Dependencia de Investigación Patrimonial copia del expediente, así como informe sobre los antecedentes relevantes para resolver sobre el fondo del asunto.

3. 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 6 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 2020/043, de fecha 19 de febrero, resultando notificado el interesado por el transcurso del plazo legalmente establecido, tras dos intentos de notificación con el resultado de dirección incorrecta en CL (...) Puerto del Rosario el 11 de diciembre de 2019, y desconocido en calle (...) Puerto del Rosario el 20 de enero de 2020.

La resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria fue notificada 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 2020/229, de fecha 26 de agosto de 2020, resultando notificado el interesado por el transcurso del plazo legalmente establecido tras dos intentos de notificación con el resultado de dirección incorrecta en CL (...) Puerto del Rosario el 17 de junio de 2020, y desconocido en calle (...) Puerto del Rosario el 24 de julio de 2020 (...) ».

4. El 3 de julio de 2024 se confiere a la interesada trámite de audiencia, constando notificación por correo postal el 23 de agosto de 2024.

5. 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.

6. 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.

7. El 30 de septiembre de 2024 se dicta Propuesta de Orden por la que se acuerda que no procede declarar la nulidad de pleno derecho de la resolución de 10 de junio de 2020 dictada por la Dependencia de Investigación Patrimonial en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria por la que se declara responsable subsidiaria a (...).

8. Mediante oficio de 25 de octubre de 2024, con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 29 de octubre de 2024, se solicita la emisión 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].

IV

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 10 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 Orden, 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.

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

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

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

impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento (en sentido parecido, STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 4)».

La transcrita 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, como 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 Orden:

«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 tributarlos 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 (...) Puerto del Rosario (Las Palmas), el 17 de junio de 2020, con resultado «*Dirección incorrecta*».

El segundo intento se produjo en la dirección: calle (...) Puerto del Rosario (Las Palmas), el 24 de julio de 2020, con resultado «*Desconocido*».

También se intentaron notificaciones en la dirección: Calle (...) Puerto del Rosario, Las Palmas, con resultado «*Dirección incorrecta*».

Como se señala en la Propuesta de Orden es notoria la falta de diligencia de la interesada al haber incumplido su deber de comunicar el cambio de domicilio durante los años en que se practicaron las sucesivas notificaciones a la dirección calle (...) Puerto del Rosario, Las Palmas, que es la que se mantuvo por la interesada como domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Se señala que cada año desde el 2008, mediante la presentación periódica de la autoliquidación por el IRPF tuvo la oportunidad de modificar su domicilio fiscal, lo cual no efectuó hasta el 8 de mayo de 2024 con ocasión de la presentación de la autoliquidación por el IRPF para el período impositivo de 2023.

Además, en la Propuesta de Orden, para reforzar esa falta de diligencia de la interesada, se hace alusión a la circunstancia de que el 14 de mayo de 2024 tuvo entrada en la Administración Tributaria, un modelo 600 a efectos del ITP-AJD el cual se acompaña de la Escritura de compraventa por la que (...) y su hija, (...) transmitieron la vivienda sita en la calle (...) Las Palmas de Gran Canaria, Las Palmas. Y a efectos de la práctica de las notificaciones de este procedimiento, dicha vivienda ha sido declarada como domicilio fiscal, de manera que la solicitante continúa incumpliendo su deber de comunicar el cambio de domicilio (art. 46.3 LGT) por cuanto no ha facilitado otra dirección a los efectos de practicar las notificaciones derivadas de este procedimiento.

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 por 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 4 de marzo de 2024, que señala:

«TERCERO. Que la dirección CL (...), 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 activa Mensual AEAT con fecha de origen 27.06.2006.

Que la dirección CL (...) Puerto del Rosario según el histórico de direcciones se encuentra en situación Básica origen carga de personas fecha de origen 6 de octubre de 2008».

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 Orden 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, en su escrito alude a las causas de los apartados f) y g) del art. 217.1 LGT, en defensa de su aplicación argumenta, por un lado, que han prescrito las deudas tributarias cuya responsabilidad subsidiaria se le imputa, y, por otro, que resulta improcedente el uso del procedimiento de derivación de responsabilidad al no concurrir 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 sólo 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, ninguna 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.

6. En consecuencia de todo lo anterior, no concurriendo ninguna de las causas de nulidad alegadas por parte de la solicitante de la revisión de oficio, ésta no procede, resultando en consecuencia conforme a Derecho la Propuesta de Orden de 25 de octubre de 2024.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Orden del procedimiento de revisión de oficio de la Resolución de 10 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.