Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 6 8 / 2 0 2 5

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 6 de febrero de 2025.

Dictamen solicitado por la Excma. 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 de oficio iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de la entidad (...), solicitando la nulidad de pleno derecho de la liquidación n.º 356002010370010536 dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas y de los demás actos administrativos derivados (EXP. 804/2024 RO)*[*].

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente Dictamen, es la Propuesta de Orden resolutoria de un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), solicitada por la Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias, instado (...), en nombre y representación de la entidad mercantil (...) solicitando la nulidad de pleno derecho de la liquidación de 8 de octubre de 2010 (liquidación n.º. 356002010370010536), dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas (expediente N-5754) y demás actos administrativos derivados de la misma.

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde a la Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias; su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto con el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de acuerdo con lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2.a), de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento

[*] **Ponente: Sra. Navarro de Paz.**

Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

Además, según el art. 217.4 LGT y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida, esto es, no podrá efectuarse tal declaración de nulidad en el caso de que el dictamen sea desfavorable a la misma.

3. El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siendo de aplicación, como se ha indicado, entre otras normas, lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, constituida, en este caso, por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Al procedimiento de nulidad del art. 217 LGT le es aplicable en sus líneas esenciales el régimen de la revisión de oficio de actos nulos de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, contenida en la LPACAP, por ser la norma aplicable al tiempo de formular la solicitud; no obstante, será de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria, por mandato de la Disposición Adicional Primera LPACAP.

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

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.

Finalmente, a la hora de abordar la cuestión de fondo, se ha de estar a la normativa vigente en el momento en el que se dictó la Resolución referida, que fue en 2010, y que no es otra que la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sin perjuicio de la aplicación de la referida normativa tributaria, especialmente la LGT.

Este Consejo Consultivo ha señalado sobre ello, por ejemplo, en el Dictamen 622/2024, de 28 de octubre, entre otros muchos, que:

«En relación con ello, es preciso recordar lo expuesto al respecto, entre otros, en el Dictamen 354/2020, de 24 de septiembre, señalándose que:

«Al hilo de lo expuesto en el apartado anterior, procede abordar la cuestión relativa al Derecho procedimental aplicable, así como a la regulación sustantiva de las causas de nulidad.

3.1. Respecto al Derecho procedimental, y según se ha apuntado anteriormente, resultan de aplicación las previsiones normativas que, sobre tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio, se contienen en la LPACAP (art. 106), al amparo de lo establecido en la ya mencionada Disposición Transitoria tercera, letra b, del referido texto legal.

En el presente supuesto, el procedimiento de revisión de oficio se insta mediante escrito formulado por el representante de la entidad (...) con fecha 14 de mayo de 2018; por lo que resulta de aplicación lo afirmado por este Consejo Consultivo en su Dictamen n.º 317/2017, de 20 de septiembre, al señalar que «la legislación procedimental aplicable es la contenida en la citada LPACAP, porque el presente procedimiento se inició después de su entrada en vigor» (apartado tercero del Fundamento I). En idéntico sentido se pronuncian los Dictámenes n.º 451/2019, de 5 de diciembre; 73/2020, de 3 de marzo; y 258/2020, de 25 de junio, entre otros.

3.2. En lo que se refiere a la normativa aplicable a las causas de nulidad, se ha de traer a colación lo ya manifestado por este Organismo consultivo en diversos dictámenes, al indicar que la determinación de las causas de nulidad debe hacerse con arreglo a la Ley vigente cuando se dictó el acto cuya revisión de oficio se pretende. Así, resulta especialmente ilustrativo lo expuesto, entre otros, en el Dictamen n.º 156/2017, de 11 de mayo; en cuyo Fundamento III, apartado primero, se expone lo siguiente:

"Antes de abordar el análisis de las causas de nulidad alegadas conviene recordar que un acto administrativo es inválido si se produce contraviniendo las normas preexistentes y vigentes que regulan su elaboración y predeterminan su contenido. De ahí que el parámetro para establecer su validez o invalidez esté constituido exclusivamente por las normas vigentes al tiempo de dictarse y no por las normas posteriores que las hayan derogado o desplazado su aplicación, porque es obvio que la Administración no está vinculada por normas derogadas ni por normas inexistentes en el momento de dictar el acto. Por consiguiente, para apreciar si (la) OD 70/2004 incurre en causa de nulidad se debe atender al art. 62 y concordantes LRJAP-PAC, que estaba vigente a la fecha en que se dictó; y no a los preceptos de la LPACAP, con independencia de que reproduzcan el contenido de aquéllos" (...) », doctrina que resulta ser aplicable a este supuesto.

4. La competencia para dictar la resolución en este procedimiento corresponde a la Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, que: *«La resolución de los procedimientos incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el art. 217 de la Ley General Tributaria de los actos dictados en materia tributaria por los órganos de la Agencia corresponde al titular de la Consejería competente en materia tributaria. La tramitación del procedimiento corresponde a la Agencia*».

Además, en la Propuesta de Orden resolutoria se afirma que «La competencia para dictar la resolución en este expediente corresponde a la persona titular de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, de acuerdo con los artículos 12.e) del Decreto 107/2024, de 31 de julio, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea y 7.2.a) del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria.

De acuerdo con el artículo 5.4 RRVA, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver. La competencia para dictar la propuesta de resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho corresponde a la Directora de la Agencia Tributaria Canaria. La competencia para elevar la propuesta de resolución a la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia tributaria, corresponde a los subdirectores. En el presente caso corresponde a la Subdirectora de Gestión Tributaria, con arreglo al artículo 2.a) de la Orden de la Consejería de Hacienda, de 19 de enero de 2018, por la que se atribuye a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas funciones y competencias, (en adelante la Orden), publicada en el B.O.C. núm. 19, de 26 de enero de 2018.

En cuanto a la tramitación del procedimiento, es competente el Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria Canaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 41.e) de la Orden».

5. El procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 22 de marzo de 2024, y conforme al art. 217.6 LGT la resolución definitiva debe dictarse antes del transcurso del plazo de un año, plazo ya agotado.

Al no haberse resuelto en ese plazo, la solicitud habría que entenderla desestimada por silencio administrativo, conforme al art. 217.6.b) LGT.

No obstante, lo anterior, y sin perjuicio de los efectos administrativos y en su caso económicos que ello pueda comportar, sobre la Administración sigue pesando el deber de resolver expresamente (art. 21.1 y 6 LPACAP).

II

1. En cuanto a los antecedentes de hecho, en la solicitud inicial presentada por el representante de la entidad mercantil interesada constan expuestos en los siguientes términos:

«Que al amparo del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, mediante el presente escrito promueve DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO de la liquidación y sanciones que traen causa de los expedientes 2010000106069 y 20070000314899 incoados por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas (Agencia Tributaria Canaria) por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y ello en virtud de los siguientes hechos y fundamentos de Derecho

HECHOS

PRIMERO.- OBJETO DE LA PRESENTE SOLICITUD DE DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO.

Constituyen el objeto de la presente solicitud los siguientes actos:

• La liquidación que trae causa del expediente 2010000106069, girada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 11.423,56 euros y que deriva en la providencia PA20110003863, por importe total (principal, apremio e intereses) de 17.475,89 euros.

• Derivada de la regularización anterior, la sanción con origen en el expediente 20070000314899 por importe de 4.265,60 euros y 1.421,87 euros (en concepto de reducción) y que deriva en las providencias de apremio PA20110016781 y PA2011007002 de 6.401,68 euros y 2.097,87 euros.

Se reputa la nulidad de los actos referidos toda vez que ni en período voluntario ni con ocasión de las providencias de apremio fueron notificados a mi representada, produciéndole indefensión e imposibilitando la correcta tramitación de las actuaciones.

SEGUNDO.- ANTECEDENTES

La petición de nulidad que aquí se plantea se sustenta en los siguientes antecedentes.

1. La Agencia Tributaria Canaria inició un procedimiento de comprobación a la entidad (...), por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y derivado de la adquisición del inmueble situado en la calle (...). A pesar de la solicitud de documentación de esas actuaciones, la copia de las mismas no ha sido entregada a la entidad solicitante, razón por la que se solicita que se incorporen a este expediente a fin de que puedan ser revisadas por la interesada en el trámite de audiencia.

2. Todas las actuaciones de ese procedimiento, así como las derivadas del expediente sancionador que traía causa, se intentaron notificar sin éxito en el que figuraba como domicilio fiscal de la entidad en la calle (...) (Las Palmas de Gran Canaria).

3. Según los documentos facilitados por la Agencia Tributaria Canaria, al menos desde el intento de notificación 10 de mayo de 2012 (ya en el marco del procedimiento ejecutivo para el cobro de las deudas), la Administración consideró DESCONOCIDA a la entidad en la calle (...). Pese a ello, todos los intentos de notificación se continuaron realizando en esa dirección para acto seguido proceder a la notificación por comparecencia.

4. Es el 13 de marzo de 2018 la primera vez que la entidad interesada tuvo constancia de la realidad de las deudas que se reclamaban y el procedimiento de embargo que seguía el órgano de recaudación de la Agencia Tributaria Canaria. Y es que en esa fecha se notificó por vez primera en la calle (...) (domicilio que constaba desde el 2010 en los archivos de la Administración al referirse al bien objeto de las actuaciones de comprobación) el procedimiento de enajenación por subasta de un inmueble titularidad de la presunta deudora (finca 30956, (...)).

5. Tan pronto se tuvo constancia de esas actuaciones, el 17 de abril de 2018 la entidad solicitó el fraccionamiento de pago de las deudas reclamadas.

6. El 14 de marzo de 2021 (RGN2/13775/2021), la entidad solicitó la revisión del expediente, alegando la incorrecta notificación de los trámites del procedimiento. Ante la ausencia de respuesta de la Administración, se reiteró la solicitud mediante escrito presentado el 7 de noviembre de 2022 (RG 559133/2022). No consta respuesta de la Administración a dicha solicitud.

7. En base a lo anterior, considera la exponente que tanto la liquidación como la sanción (concepto ITP) y, por extensión las providencias de apremio) que no fueron debidamente notificadas, son nulas de pleno derecho con arreglo a lo previsto en el artículo 217 LGT».

2. Asimismo, en dicho escrito se afirma acerca de los motivos concretos en los que se fundamenta la declaración de nulidad que se pretende, lo siguiente:

«A tenor de los antecedentes de hecho relatados y de lo establecido en el artículo 217 de la Ley 58/2003, hay que señalar que tanto la liquidación como la sanción objeto del presente recurso especial son dos actos firmes en vía administrativa e incurren en dos de los supuestos que permiten promover la declaración de nulidad de pleno derecho, tanto por

lesionar el derecho a la defensa (artículo 217.1.a) LGT) como por prescindir absolutamente del procedimiento (artículo 217.1.e) LGT)».

Además, se añade al respecto que:

«En lo que al caso que nos ocupa interesa, la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado quiebra, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación y aunque el obligado tributario no hubiese comunicado a la Administración el cambio de domicilio, cuando ésta, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, dado que éste se hallaba en el propio expediente, según quedó acreditado con posterioridad.

Con esos antecedentes, como decimos, es patente que dirigir los actos de trascendencia tributaria a domicilios manifiestamente incorrectos impide a los administrados reaccionar ante ellos y ejercer sus derechos más elementales.

Por ello, la lesión del derecho a la defensa de esta parte, cuya concurrencia es evidente, se justifica en el hecho que la Administración no actuó con la diligencia debida a la hora de notificar todos los actos del procedimiento, laminando las posibilidades materiales del destinatario del acto de conocer su contenido y reaccionar frente a él.

Pero es que, además, entiende la recurrente que también concurriría el motivo previsto en el apartado e), dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, por cuanto ninguno de los trámites de los procedimientos (tanto de la liquidación como de la sanción) se notificó conforme a derecho. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha señalado que para apreciar la causa de nulidad de pleno derecho consistente en que se haya dictado el acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido no basta con la infracción de alguno de los tramites del procedimiento, sino que es necesario la ausencia total de éste o de alguno de los tramites esenciales o fundamentales, de modo que el defecto sea de tal naturaleza que sea equiparable su ausencia a la del propio procedimiento, como ha entendido en sentencias, entre otras, de 5 de mayo de 2008 (recurso de casación núm. 9900/2003) y de 9 de junio de 2011 (recurso de casación núm. 5481/2008).

Es preciso reseñar que considerando que las notificaciones son el instrumento por el cual el obligado tributario va a tener conocimiento de los actos de la Administración que le afecten, y que es indudable que dichos actos guardan una relación directa con el derecho de defensa, es obligación de los Tribunales garantizar el estricto cumplimiento de los referidos actos de comunicación.

En este sentido, es unánime la jurisprudencia a la hora de exigir con todo rigor el cumplimiento de las exigencias formales en materia de notificaciones, resaltando la decisiva importancia de una notificación correcta para garantizar, entre otras cosas, el derecho a la defensa de los administrados».

3. Por último, con la finalidad de determinar correctamente los antecedentes de hecho del presente asunto, es preciso reproducir lo que se afirma sobre los mismos en la Propuesta de Orden resolutoria objeto de este Dictamen:

«PRIMERO. – Con fecha 21 de abril de 2006, la interesada presentó modelo 600 de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD) -N.º 6000028308811- con ocasión de la adquisición del inmueble situado en la calle (...) nº 152, planta 3, puerta B, 35004, Las Palmas de Gran Canaria. La adquisición se formalizó en escritura pública ante el Notario (...) con fecha 10 de abril de 2006 y número de protocolo 1.200. En el modelo 600, la interesada consignó la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Ley 19/1994).

SEGUNDO. – La Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria dictó acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada mediante comunicación dirigida a la interesada.

En fecha 23 de febrero de 2010 se practicó el primer intento de notificación en la dirección Calle (...) 35004, Las Palmas de Gran Canaria con resultado "Ausente". El segundo intento se produjo en fecha 24 de febrero de 2010 con el mismo resultado "Ausente".

En fecha 25 de febrero de 2010 se realizó un tercer intento en la dirección Avenida (...), 35003, Las Palmas de Gran Canaria, con resultado "Incorrecto".

En fecha 20 de abril de 2010 se insertó anuncio en el Boletín Oficial de Canarias (BOC nº 76 de 20 de abril de 2010) por el que se citó por comparecencia a la interesada en las dependencias de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas para ser notificada tras haber realizado, dos intentos de notificación validos en domicilios distintos de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

En fecha 6 de mayo de 2010, se dio por notificado acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada tras el transcurso de 15 días naturales sin constar la comparecencia de la interesada.

Con la notificación de la comunicación del acuerdo de inicio se concedió 15 días hábiles para que la interesada presentase la documentación que estimase pertinente para acreditar la exención del artículo 25 Ley 19/1994 invocada en el modelo 600.

TERCERO. – En fecha 13 de julio de 2010, se dictó propuesta de liquidación provisional en el seno del procedimiento de comprobación limitada determinando la inaplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 por no cumplir la totalidad de los requisitos exigidos en la redacción normativa vigente proponiendo una liquidación por importe de 11.423,56 € y unos intereses de demora que ascendían a 2.243,11 €.

En fecha 26 de julio de 2010 se realizó el primer intento de notificación de la propuesta de liquidación en la dirección Calle (...) 35004, Las Palmas de Gran Canaria con resultado "Ausente". El segundo intento se produjo en fecha 27 de julio de 2010 con el mismo resultado "Ausente".

En fecha 20 de agosto de 2010 se insertó anuncio en el Boletín Oficial de Canarias (BOC nº 164 de 20 de agosto de 2010) por el que se citó por comparecencia a la interesada en las dependencias de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas para ser notificada tras haber realizado, dos intentos de notificación validos de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 112 LGT.

En fecha 7 de septiembre de 2010 se dio por notificada la propuesta de liquidación tras el transcurso de 15 días naturales sin constar la comparecencia de la interesada. Con la notificación se produjo la apertura del trámite de alegaciones concediendo un plazo de 10 días hábiles.

CUARTO. – En fecha 8 de octubre de 2010, la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas resolvió denegando el derecho a la exención aplicada dictando la liquidación provisional nº 356002010370010536 finalizadora del procedimiento de comprobación limitada por importe de 11.423,56 € de cuota tributaria por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITP-AJD. La liquidación provisional respondió a que la entidad incumplió el requisito previsto en el artículo 25.4 de la Ley 19/1994 de mantener en explotación el inmueble adquirido por un plazo mínimo de 5 años desde la fecha de su utilización efectiva. Con fecha de efectos de 31 de marzo de 2009, la entidad declaró el cese de todas sus actividades en el censo del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto General Indirecto Canario, antes de que finalizara el plazo mínimo de 5 años desde la puesta en funcionamiento del inmueble (el 10 de abril de 2006), circunstancia que justifica el incumplimiento del requisito establecido en el artículo 25.4 de la Ley 19/1994. La entidad tampoco regularizó voluntariamente su situación tributaria como consecuencia de la improcedencia de la exención aplicada.

En fecha 14 de octubre de 2010 se realizó el primer intento de notificación de la resolución en la dirección Calle (...) 35004, Las Palmas de Gran Canaria con resultado "Ausente". El segundo intento se produjo en fecha 15 de octubre de 2010 con el mismo resultado "Ausente".

En fecha 5 de noviembre de 2010 se insertó anuncio en el Boletín Oficial de Canarias (BOC nº 218 de 5 de noviembre de 2010) por el que se citó por comparecencia a la interesada en las dependencias de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas para ser notificada tras haber realizado, dos intentos de notificación válidos de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 112 LGT.

En fecha 21 de noviembre de 2010 se dio por notificada la liquidación provisional tras el transcurso de 15 días naturales sin constar la comparecencia de la interesada.

QUINTO. – En fecha 15 de diciembre de 2010 la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas dictó propuesta de sanción por consistente en multa pecuniaria por importe de 4.265,59 €.

En fecha 29 de diciembre de 2010 se realizó un primer intento válido de notificación de la propuesta de sanción en la dirección Calle (...) 35004, Las Palmas de Gran Canaria con resultado "Desconocido".

En fecha 20 de enero de 2011 se insertó anuncio en el Boletín Oficial de Canarias (BOC nº 13 de 20 de enero de 2011) por el que se citó por comparecencia a la interesada en las dependencias de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas para ser notificada tras haber realizado un intento válido de notificación con resultado "Desconocido" de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 112.1 LGT.

En fecha 5 de febrero de 2011 se dio por notificada la propuesta de sanción tras el transcurso de 15 días naturales sin constar la comparecencia de la interesada.

SEXTO.- En fecha 4 de mayo de 2011 la Administración de Tributos Cedido de Las Palmas dictó resolución (N.º RE2011000001172) del procedimiento sancionador (N.º expediente 20100001060169) consistente en una sanción pecuniaria por importe de 4.265,60 € por comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el artículo 191 LGT.

Del importe de la sanción impuesta se dedujo 1.421,87 € en concepto de reducción por pronto pago a que se refiere el artículo 188.3 de la LGT.

En fecha 11 de mayo de 2011 se realizó un único intento válido de notificación de la propuesta de sanción en la dirección Calle (...) 35004, Las Palmas de Gran Canaria con resultado "Desconocido".

En fecha 6 de junio de 2011 se insertó anuncio en el Boletín Oficial de Canarias (BOC nº 110 de 6 de junio de 2011) por el que se citó por comparecencia a la interesada en las dependencias de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas para ser notificada tras haber realizado un intento válido de notificación con resultado "Desconocido" con arreglo a lo dispuesto por el artículo 112.1 LGT.

En fecha 22 de junio de 2011 se dio por notificada resolución del procedimiento sancionador tras el transcurso de 15 días naturales sin constar la comparecencia de la interesada.

SÉPTIMO.– En fecha 20 de octubre de 2011 la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas dictó comunicación por la que se requirió a la interesada el ingreso de 1.421,87 € en concepto de reducción por pronto pago por no haber realizado el pago íntegro de la sanción prevista en la resolución del procedimiento sancionador en el plazo de pago voluntario abierto con la notificación de la sanción. De acuerdo con el artículo 62.2.b) de la LGT, habiendo sido notificada la sanción en fecha 22 de junio de 2011, la interesada dispuso hasta el 5 de agosto de 2011 para realizar el pago en periodo voluntario.

En fecha 20 de octubre de 2011 la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas realizó un primer intento válido de notificación de la comunicación en la dirección Calle (...) 35004, Las Palmas de Gran Canaria con resultado "Desconocido". En este caso, a pesar de resultar suficiente un primer intento, en fecha 22 de noviembre de 2011 se realizó un segundo intento en la misma dirección con resultado "Desconocido".

En fecha 5 de diciembre de 2011 se insertó anuncio en el Boletín Oficial de Canarias (BOC nº 239 de 5 de diciembre de 2011) por el que se citó por comparecencia a la interesada en las dependencias de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas para ser notificada tras haber realizado dos intentos válidos de notificación con resultado "Desconocido" con arreglo a lo dispuesto por el artículo 112.1 LGT.

En fecha 21 de diciembre de 2011 se dio por notificada resolución del procedimiento sancionador tras el transcurso de 15 días naturales sin constar la comparecencia de la interesada».

III

En lo que se refiere a la tramitación del presente procedimiento administrativo, constan los siguientes trámites de interés:

- El día 22 de marzo de 2024 (...), presentó solicitud de nulidad de pleno derecho, en nombre y representación de la entidad (...).

- El día 23 de abril de 2024 se emitió el informe de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria.

- El 5 de noviembre 2024 se dictó por el Servicio de Asistencia Jurídica la comunicación por la que se le informó a la interesada de la apertura de un trámite de audiencia con puesta de manifiesto del expediente por un plazo de 15 días hábiles en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 217.4 LGT.

Posteriormente, el día 19 de noviembre de 2024 compareció el representante en las dependencias del Servicio de Asistencia Tributaria de Las Palmas de Gran Canaria, donde se le puso de manifiesto el expediente. No consta la presentación de alegaciones.

- Finalmente, el día 16 de diciembre de 2024 se emitió la Propuesta de Orden resolutoria objeto del presente Dictamen.

IV

1. La Propuesta de Resolución declara no procedente la declaración de nulidad instada por la empresa interesada a través de su representante, en relación con la Liquidación de 8 de octubre de 2010 (Liquidación n.º 356002010370010536) dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas en el seno del expediente N-5745 y de los demás actos administrativos derivados de la misma.

2. En lo que se refiere a la cuestión de fondo, en la Propuesta de Orden resolutoria se señala lo siguiente:

2.1. Con carácter general, acerca de las dos causas de nulidad aducidas por la interesada, se afirma que:

«TERCERO. – Como punto de partida debe ponerse de relieve que el escrito de solicitud carece de una estructura donde claramente se identifiquen los motivos de nulidad alegados con una fundamentación separada para cada uno de ellos.

Se presentan como motivos de nulidad de pleno derecho los supuestos contenidos en las letras a) —lesión de los derechos y deberes susceptibles de amparo constitucional— y e) —omisión del procedimiento legalmente establecido— del apartado primero del artículo 217 de la LGT. Sin embargo, haciendo un lectura sistemática del Fundamento de Derecho SEGUNDO del escrito de solicitud, se pone de manifiesto que a pesar de invocar dos supuestos de nulidad, el redactor utiliza la presunta incorrecta práctica de las notificaciones por parte de la Administración como argumento único para justificar tanto la lesión del derecho a la defensa del artículo 24 de la Constitución española (CE) (aludiendo al supuesto de la letra a) como la omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido (en referencia al supuesto de la letra e).

Sin duda esta práctica persigue no errar en la identificación de cuál de los supuestos del artículo 217.1 LGT resulta aplicable sino, por el contrario, tratar de encajar ese único argumento en alguno de los dos supuestos mencionados. Esta práctica así concebida es contraria al espíritu de este procedimiento que no es otra que expulsar del ordenamiento jurídico los actos más graves lo cual exige una motivación, como mínimo separada, para cada uno de los supuestos pretendidos.

Sin perjuicio de lo anterior, en aras de facilitar las mayores garantías posibles al interesado, se realizará un análisis sobre la viabilidad de cada uno de los supuestos invocados».

2.2. En cuanto a la concurrencia de la causa de nulidad correspondiente al art 217.1. a) LGT, la relativa a actos administrativos dictados en materia tributaria que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, alegada por la interesada, se señala en la Propuesta de Orden que:

«CUARTO. - Artículo 217.a) LGT. Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

La interesada estima en su solicitud que se ha vulnerado su derecho a la defensa consagrado en el artículo 24 CE al señalar —se cita textualmente— que "la lesión del derecho a la defensa de esta parte, cuya concurrencia es evidente, se justifica en el hecho que la Administración no actuó con la diligencia debida a la hora de notificar todos los actos del procedimiento laminando las posibilidades materiales del destinatario del acto de conocer su contenido y reaccionar frente a él".

(...)

En el caso objeto del presente escrito, el acto administrativo que aparentemente produce efectos lesivos es la liquidación de 8 de octubre de 2010 (liquidación nº 356002010370010536) dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, la cual, por su naturaleza no tiene naturaleza sancionadora. Tampoco la tienen los actos administrativos dictados en el seno del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva (providencias de apremio y diligencias de embargo).

Si bien es cierto que, de entre los actos administrativos cuya nulidad se solicita, se encuentra la resolución del procedimiento sancionador (N.º RE2011000001172) consistente en la imposición de una sanción pecuniaria por importe de 4.265,60 €, aun así, no existen motivos para entender vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva del 24 CE como se demostrará a continuación.

La solicitante se ampara en la vulneración del artículo 24 CE, el cual consagra el derecho a la defensa como parte del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, para poner de manifiesto que la práctica de las notificaciones llevadas a cabo por la Administración no fue diligente. En este sentido, entiende que la Administración debió haber realizado —se transcribe textualmente de la solicitud— una "mínima labor de indagación que se reprocha" y haber intentado la práctica de las notificaciones en la dirección Calle (...) tras los intentos fallidos en la dirección Calle (...). Aquella dirección coincide con el inmueble cuya adquisición originó la tributación por el ITP-AJD que dio lugar a la

comprobación limitada por la que se dictó la liquidación provisional que ahora se pretende declarar nula de pleno derecho.

En síntesis, la solicitante afirma que la Administración no ha ejercido suficiente diligencia en la práctica de sus notificaciones porque no realizó ningún intento en la dirección Calle (...); la cual alega que constaba como domicilio en la base de datos de la Agencia Tributaria Canaria y que, por tanto, no cumplió con el principio de buena administración imperante en la doctrina del Tribunal Supremo (STS de 15 de marzo de 2021, rec. Núm. 526/2020).

Para entender la fundamentación que se desarrollará más adelante conviene separar dos conceptos. Por un lado, los bienes inmuebles que forman parte del activo de la sociedad y que pueden o no ser declarados domicilios fiscales. Por otro lado, se encuentra el domicilio fiscal de la sociedad que puede o no coincidir con alguno de los inmuebles que esta contabilice como activos no corrientes y que, por tanto, tenga propiedad o, también habitual en la práctica, designe como domicilio fiscal un inmueble en alquiler donde desarrolle la actividad.

En cualquiera de los casos el domicilio fiscal debe ser declarado por el obligado tributario y, en caso de cambio del domicilio fiscal, debe comunicarse dicha circunstancia a la Administración tributaria. Este deber que recae sobre los contribuyentes se encuentra descrito en el artículo 48.3 LGT, según la cual "Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente".

El deber de diligencia que aduce la solicitante reiteradamente en su escrito no recae sola- mente en la Administración. Los administrados también tienen que respetar el cumplimiento de ciertos dictados para garantizar la comunicación efectiva y bilateral con la Administración. Así lo estable- ce el Tribunal Supremo en la doctrina sentada en la STSS 682/2014, de 17 de febrero de 2014 (Rec. 3075/2010) la cual 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 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, FJ 4 ; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 3), bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 3 ; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4), especialmente cuando se trata de la notificación de sanciones administrativas (SSTC 54/2003, de 24 de marzo, FFJJ 2 a 4; 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 4; 157/2007, de 2 de julio, FJ 4 ; 226/2007, de 22 de octubre, FJ 4; 32/2008, de 25 de febrero, FJ 3; 128/2008, de 27 de octubre, FFJJ 2 y 3; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 3).".

(...)

A estos efectos, se subraya que desde el 3 de abril de 2006 la entidad (...) mantuvo la dirección sita en la Calle (...) 35004, Las Palmas de Gran Canaria, como domicilio fiscal declarado. Así consta en el histórico de los domicilios declarados tanto en la base de datos de la propia Agencia Tributaria Canaria (ATC) como de la Agencia Estatal de las Administraciones Tributarias (AEAT). A este respecto, se recuerda que en la propia autoliquidación del ITP-AJD derivada de la adquisición del inmueble situado en la Calle (...) se consignó como domicilio fiscal de la entidad (...) el previsto en la Calle (...).

En tanto que el sujeto pasivo es una persona jurídica, las actuaciones relativas a la comunicación o al cambio de domicilio de esta corresponden al administrador como responsable legal de la gestión y la representación de la sociedad de acuerdo con el artículo 209 de Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y el artículo 45.2 LGT. De la documentación aportada por el solicitante consta que en fecha 28 de marzo de 2006, (...) con NIF (...), como administrador único de la sociedad otorgó en favor de (...) con NIF (...) poderes generales para actuar en nombre y representación de (...), entre cuyas funciones se encuentra la representación de esta ante las distintas Administraciones.

Todo lo anterior lleva a considerar que, desde el 2006 hasta los sucesivos momentos en los que se practicaron las notificaciones descritas en los antecedentes de hecho, tanto (...) en calidad de representante legal (artículo 45 LGT) como (...) en su condición de apoderado general y, por tanto, representante voluntario (artículo 46 LGT); tuvieron la competencia para comunicar a la Administración el cambio de domicilio a la dirección Calle (...), Las Palmas. Sin embargo, ninguno de los representantes cumplió con su deber de comunicar tal circunstancia por lo que no puede atribuírsele a la Administración una actuación poco diligente cuando concurren dos sujetos perfectamente identificados que no atendieron a las

funciones atribuidas —uno por ley y otro por poder general— como representantes de la sociedad.

Respecto a la diligencia que debió prestar la Administración a la hora de notificar los actos controvertidos, si bien el inmueble sito en la Calle (...), Las Palmas, fue conocido como activo de la entidad (...), no puede exigírsele a Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas que tuviera en cuenta esta dirección como idónea a los efectos de la práctica de las notificaciones. En efecto, a la Administración no se le puede exigir que, ante una pluralidad de inmuebles que figuren entre los activos de una sociedad, designe de oficio uno de ellos como domicilio fiscal. Este es un deber que recae sobre el obligado tributario.

Por el contrario, sí se exige a la Administración que, con carácter previo a la notificación edictal, realice otro intento válido en otros domicilios fiscales que previamente hayan sido declarados por el obligado, que es distinto a que incorpore, de oficio, como domicilios fiscales otras las direcciones que estén relacionadas con el obligado tributario. A fecha de la práctica de las notificaciones descritas en los antecedentes, la Administración no disponía de otros domicilios declarados por cualquiera de los representantes de la sociedad por lo que tampoco fue posible que se intentara la notificación en otros domicilios fiscales. La dirección sita en Calle (...), Las Palmas, solo fue conocida por la Administración como domicilio a efectos de notificaciones en fecha 17 de abril de 2018 con la presentación de una solicitud de fraccionamiento de deudas en ejecutiva presentada por (...) como administrador único de (...)

Se reitera que la designación del domicilio fiscal entre varios inmuebles que estén a disposición del obligado es un deber que recae sobre el sujeto pasivo y no sobre la Administración.

(...)

En virtud de todo lo anterior, no cabe sino concluir que no concurre el supuesto previsto en el artículo 217.1.a) LGT. En primer lugar, porque los actos administrativos cuya nulidad se pretende no tienen, a excepción de la resolución nº RE2011000001172, naturaleza sancionadora lo que inhabilita la invocación de esta causa de nulidad bajo una supuesta vulneración del derecho a la defensa del artículo 24 CE ya que no han sido dictados en el marco de un procedimiento sancionador de conformidad con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo. En segundo lugar, aún bajo la hipótesis de que todos los actos referidos tuvieran naturaleza sancionadora, la Administración ha cumplido con la diligencia exigida por la norma tributaria y la jurisprudencia del Tribunal Supremo a la hora de practicar las notificaciones. Cuestión que dista de la diligencia aportada por los representantes de la sociedad (...) quienes, con arreglo a lo señalado anteriormente, tuvieron ocasión desde el ejercicio 2006 para comunicar el cambio de domicilio a la dirección Calle (...), en Las Palmas de Gran Canaria».

2.3. En cuanto a la segunda causa de nulidad esgrimida por la empresa interesada, la correspondiente al art. 217.1.e) LGT, es decir, la relativa a 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, se manifiesta en la Propuesta de Orden resolutoria lo siguiente:

«Basta una lectura de los antecedentes de hecho para asegurar que por parte de esta Administración no solo se han desarrollado todos procedimientos habidos —de comprobación limitada, sancionador o de recaudación en periodo ejecutivo— conforme a la norma, sino que ni siquiera se ha omitido "clara, manifiesta u ostensiblemente" algún trámite en cualquiera de ellos. Todos los procedimientos han sido desarrollados conforme a las exigencias previstas en la norma tributaria que los regula dictando una resolución conforme a la tramitación del procedimiento que la justifica».

2.4. Por último, en relación con otras solicitudes que en su escrito inicial acumula la interesada a su solicitud principal, la relativa a la declaración de nulidad que se pretende, se afirma en la referida Propuesta lo siguiente:

«SEXTO. – Por medio de un PRIMER OTROSI DICE, la interesada solicitó subsidiariamente la declaración de lesividad de los actos en el caso en que se considere procedente la tramitación del procedimiento contemplado en el artículo 218 LGT.

A este respecto solo cabe señalar que la declaración de lesividad tiene por objeto actos y resoluciones favorables a los interesados. Ninguno de los actos administrativos cuya declaración de lesividad se pretende —una liquidación tributaria, una sanción y los demás actos administrativos dictados en el seno del procedimiento de recaudación en periodo ejecutivo— son favorables para el obligado tributario sino desfavorables. Por tanto, no concurre el presupuesto objetivo para iniciar el procedimiento de declaración de lesividad previsto en el artículo 218 LGT.

SÉPTIMO. – Por medio de un SEGUNDO OTROSI DICE, la interesada solicitó subsidiariamente la iniciación del procedimiento de revocación en el caso en que no prosperase la declaración de la nulidad de pleno derecho ni el inicio del procedimiento de declaración de lesividad.

El inicio de un procedimiento de revocación en los términos del artículo 219 LGT no resulta procedente dado que no concurre ninguno de los supuestos tasados justificantes de su incoación, a saber, "cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados".

Ninguno de los actos administrativos controvertidos ha infringido manifiestamente la ley en tanto que han sido dictados siguiendo el procedimiento legal y reglamentariamente establecido.

Tampoco ha sobrevenido ninguna circunstancia que hubiera afectado a la situación jurídica particular del obligado tributario y que hubiera puesto de manifiesto la improcedencia de los actos dictados.

Por último, tampoco se ha producido indefensión en la tramitación de los procedimientos de comprobación limitada, sancionador y recaudación en cuanto se han realizado teniendo en cuenta todas las garantías del obligado tributario. La Administración notificó todos sus actos de acuerdo con la diligencia exigida por el ordenamiento jurídico en los términos arriba expuestos.

OCTAVO. – Por medio de un TERCER OTROSÍ DICE, la interesada solicitó que, con ocasión del trámite de audiencia preceptivo del procedimiento de nulidad de pleno derecho, se facilitara los documentos correspondientes al procedimiento de gestión y sanción de las deudas cuya revisión se solicita, con especial atención a los intentos de notificación de todas las actuaciones.

Esta petición ha sido atendida durante el trámite de audiencia preceptivo con la puesta de manifiesto del expediente al representante (…) en fecha 19 de noviembre de 2024 como así queda acreditada en la diligencia de constancia de hechos firmada por este y el actuario».

3. Antes de proceder al estudio de la cuestión de fondo, es necesario tener en cuenta todo lo siguiente:

- En primer lugar, en cuanto a la normativa concreta aplicable al presente supuesto, es preciso señalar que el art. 48 LGT, en su punto 1 establece que «*El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria*». Además, en el punto 3 de dicho precepto se dispone que «*3. Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta Ley*».

Además, en relación con el asunto que aquí nos ocupa, no se ha de olvidar que el art. 112.1 LGT establece que *«Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado*

o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado"».

Pues bien, el sentido literal de estos preceptos indica, sin lugar a duda alguna, que el domicilio fiscal es el lugar en el que se deben efectuar las notificaciones derivadas de los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, pues es el lugar de localización de los obligados tributarios, como indica expresamente la norma anteriormente reproducida, y los interesados tienen el deber ineludible de comunicar todo cambio de domicilio fiscal.

Además, será suficiente un solo intento de notificación cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio fiscal.

- En segundo lugar, también se debe tener presente que constituye un hecho indubitado que durante el periodo de tiempo en el que se desarrollaron las actuaciones administrativas cuya nulidad se pretende (años 2006 a 2018) el domicilio fiscal de la empresa interesada estaba situado en calle (...), sin que comunicara a la Administración cambio de domicilio fiscal alguno.

Así, al respecto en el escrito de solicitud se afirma por el propio representante de la empresa interesada que *«De entrada, esta parte debe admitir el error que cometió al no comunicar el cambio de domicilio fiscal de la entidad (...) y facilitar de esa manera su relación jurídica con la Administración».*

- En tercer lugar, este Consejo Consultivo ha manifestado de forma reiterada y constante en multitud de Dictámenes, como por ejemplo en el Dictamen 28/2023, de 26 de enero, se señala que « *(...) siguiendo constante y abundante Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha reiterado que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella sólo 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 293/2021, de 24 de mayo; 332/2021, de 14 de junio; 41/2019, de 7 de febrero, 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido). 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», doctrina aplicable al presente asunto.

4. En cuanto a la primera de las causas de nulidad esgrimida por la entidad mercantil interesada, art. 217.1 a) LGT, este Consejo Consultivo ha manifestado en su Dictamen 622/2024, de 28 de octubre, entre otros muchos, que:

«En el dictamen anteriormente referido se lleva a cabo tal distinción, es decir, si la omisión de un trámite esencial se produce en el ámbito de un procedimiento administrativo sancionador, la indefensión que su omisión conlleva tiene relevancia constitucional, ya que en supuestos como los referidos en el punto anterior (falta de trámite de audiencia y de la comunicación de la resolución definitiva) se produce la vulneración de un derecho o libertad susceptible de amparo constitucional [art. 62.1.a) LRJAP-PAC], en este caso el derecho de defensa contenido en el art. 24 CE. Por el contrario, si tal omisión acontece en otro tipo de procedimiento administrativo, dándose los requisitos exigidos por la Jurisprudencia, coincidente con la de este Consejo Consultivo, se estaría incurriendo en la causa de nulidad del art. 62.1.e) LRJAP-PAC (DCC 413/2014, 274/2014, entre otros muchos)».

A mayor abundamiento, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) del Tribunal Supremo, núm. 542/2017 de 29 marzo (RJ\2017\1332), se ha afirmado en este mismo sentido que:

«Debemos partir de la jurisprudencia establecida por esta Sala en relación con la cuestión planteada en el presente recurso, según la cual, la posterior utilización del recurso de alzada por parte de la entidad ahora recurrida ha subsanado la anulabilidad derivada de la falta de audiencia, a tal entidad solicitante de la autorización, de la propuesta de resolución preparada por la Administración. A tal efecto, nos sirve la propia STS citada por la Administración recurrente (STS de 11 de julio de 2003, RC 7983/1999 (RJ 2003, 5433)), y que, pese a ser dictada en Recurso de unificación de doctrina, lo que acredita es la relatividad de tal jurisprudencia, como doctrina de carácter general, ya que, como en la misma sentencia se expresa, la relatividad derivada del caso concreto (esto es "las circunstancias específicas de cada caso"), es su elemento determinante:

"En efecto, la falta de audiencia en un procedimiento no sancionador no es, por si propia, causa de nulidad de pleno derecho, sino que sólo puede conducir a la anulación del

acto en aquellos casos en los que tal omisión haya producido la indefensión material y efectiva del afectado por la actuación administrativa.

Así, ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC) resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional. Por otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (STS de 13 de octubre de 2.000 (RJ 2000, 7915) -recurso de casación 5.697/1.995 -), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJAP -PAC».

Esta doctrina también es aplicable al presente asunto y determina, primeramente que, en lo que se refiere a la declaración de nulidad de la liquidación girada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados que aquí nos ocupa, las presuntas deficiencias en las que incurren la notificación de las distintas actuaciones administrativas correspondientes a la misma, que según alega la interesada se han producido en este caso, al no ser la liquidación referida propia de un procedimiento de carácter sancionador en modo alguno implicarían, de ser ciertas, que se haya incurrido por ellas en la causa de nulidad del art. 217.1.a) LGT.

5. Sin embargo, sí es cierto que respecto a las actuaciones administrativas derivadas de tal liquidación, que tienen carácter sancionador, como la propia Administración aduce en su Propuesta de Orden resolutoria, en el hipotético caso de que concurrieran deficiencias en las correspondientes notificaciones les sería aplicable la referida causa de nulidad.

Pero, en este caso, el hecho esencial y perfectamente demostrado en virtud de la documentación obrante en el expediente, como ya se dijo, es que se le notificaron todos y cada uno de los actos administrativos de naturaleza tributaria, tanto los de carácter sancionador como los que no lo eran, de forma correcta en el que era su domicilio fiscal durante el periodo de tiempo en el que se produjeron las referidas actuaciones administrativas, llegando incluso la Administración, en más de una ocasión, a efectuar más de un intento de notificación, yendo más allá de lo exigido en la normativa anteriormente reproducida (art. 112 LGT).

A mayor abundamiento, las notificaciones se hicieron correctamente en el domicilio fiscal de la empresa interesada, como exige claramente la normativa aplicable a la materia reproducida en el presente Fundamento de este Dictamen (art. 48 LGT) y como no podía ser de otra manera, sin que la empresa interesada, como ella misma reconoce en su solicitud, le comunicara a la Administración el cambio de domicilio fiscal, tal y como es su deber.

Por tanto, el hecho de que la Administración notificara en todo momento conforme a Derecho la totalidad de las actuaciones administrativas referidas permite considerar que no concurre la causa de nulidad establecida en el art. 217.1.a) LGT.

6. En lo que se refiere a la segunda causa de nulidad ya referida, la del art. 217.1.e) LGT, este Consejo Consultivo ha manifestado en multitud de sus dictámenes, como por ejemplo, en el reciente Dictamen 19/2025, de 16 de enero, 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 (…) ».

También hemos señalado en los Dictámenes 84/2014, de 17 de marzo, y 258/2020, de 25 de junio, que *«(L)a interpretación jurisprudencial de este precepto considera que se está ante esta causa de nulidad no sólo cuando el acto se dicta prescindiendo de todo procedimiento, sino también cuando se dicta a través de un procedimiento que no es el previsto legalmente; o cuando, aun siguiendo el procedimiento debido, se omiten trámites esenciales de éste que causan indefensión absoluta a los interesados».*

Pues bien, en el presente caso, teniendo presente lo ya manifestado acerca de la adecuación a Derecho de todas las notificaciones efectuadas por la Administración, procede afirmar que los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, en los que se produjeron las actuaciones administrativas cuya declaración de nulidad se pretende, se tramitaron de forma correcta, contando con la totalidad de trámites preceptivos, como demuestra la documentación obrante en el expediente, no concurriendo tampoco la segunda causa de nulidad aducida por la empresa interesada.

7. Por todo ello, al no concurrir las causas de nulidad referidas anteriormente por los motivos expuestos, se debe desestimar la solicitud formulada por la empresa interesada, no procediendo la revisión de oficio que se pretende.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución del procedimiento administrativo de revisión de oficio por la que se desestima la declaración de nulidad de la liquidación de 8 de octubre de 2010 (liquidación n.º 356002010370010536) dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas (expediente N-5754) y demás actos administrativos derivados de la misma, se considera conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV del presente Dictamen.