Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 2 5 1 / 2 0 2 5

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 11 de junio 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 (...), solicitando la nulidad de pleno derecho de la liquidación n.º 00008581722016011 dictada por Resolución de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas, de 19 de diciembre de 2018 (EXP. 205/2025 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 por (...), en nombre y representación de (...), solicitando la nulidad de pleno derecho de la liquidación n.º 00008581722016011 dictada por Resolución de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas, de 19 de diciembre de 2018 (expediente 20160000858172), de la que resulta una deuda tributaria de 13.505,68 euros.

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

[*] **Ponente: Sra. Luengo Orol.**

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

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

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 2018, y que no es otra que la LPACAP, 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 "Club Náutico de La Gomera" 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 resolver este procedimiento corresponde a la Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, al disponer el artículo 7.2.a) del referido Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, que "la resolución de los procedimientos incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217 de la Ley General Tributaria de los actos dictados en materia tributaria por los órganos de la Agencia corresponde al titular de la Consejería competente en materia tributaria"».*

5. El procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 17 de marzo de 2022, 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, cabe señalar que en la solicitud inicial presentada por el representante del interesado consta lo siguiente:

- El objeto de la revisión de oficio que se pretende por el interesado es la liquidación que trae causa del expediente 20160000858172, por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del que resulta una deuda tributaria de 13.506,68 euros, y se alega que se considera que todo el procedimiento de comprobación e investigación tramitado por la Administración tributaria es nulo, ya que todas las actuaciones fueron incorrectamente notificadas, produciendo al interesado una flagrante lesión a su derecho a la defensa a la par que evidentes perjuicios económicos.

- Asimismo, se alega en dicho escrito que el domicilio del interesado, desde el año 2001, es el situado en (...), en el término municipal de Valsequillo, donde está empadronado, y, sin embargo, todas las notificaciones de las correspondientes actuaciones administrativas se le efectuaron en la vivienda situada en (...).

- Además, se alega textualmente que *«Nada desmerece lo anterior el hecho que el exponente tuviera ocasión de conocer el contenido de la propuesta de liquidación (también notificada en (...)) por la buena fe del titular del ese inmueble a la hora de entregarle el aviso de correos. Lo cierto es que esa diligencia del tercero ajeno a las actuaciones no se produjo con motivo del acuerdo de liquidación, siendo en todo caso, lo esencial que esa notificación de la liquidación se realizó en un lugar equivocado» .*

- Por último, se concluye en dicha solicitud manifestando que *«En definitiva, la revisión exhaustiva del expediente no arroja ninguna duda sobre la incorrecta notificación del acuerdo de liquidación y la falta de conocimiento de la liquidación por parte del interesado, con la consecuente quiebra del elemental derecho a la defensa que le reconoce el artículo 24 de la Constitución. Habiendo acudido la Administración Tributaria a la notificación por comparecencia, las notificaciones practicadas no pueden surtir efectos deviniendo invalidas las actuaciones administrativas subsiguientes, es decir la liquidación y posteriores actuaciones ejecutivas».*

2. Además, 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.- La liquidación núm. 00008581722016011 que se recurre, es dictada por resolución de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, de 19 de diciembre de 2018, en el procedimiento de comprobación limitada vinculado al expediente 20160000858172, y trae causa de la autoliquidación presentada por (...) el 12 de diciembre de 2016, en relación con la compraventa de un inmueble, inscrito en escritura pública de 25 de febrero de 2016, suscrita con núm. de protocolo 1523, ante el Notario (...).

La declaración del citado contribuyente fijaba un valor para la vivienda adquirida de 72.000 euros, y el procedimiento de comprobación limitada determinó un valor de adquisición de 248.400 euros, existiendo consecuentemente una diferencia, entre el importe del impuesto autoliquidado (4.680 euros) y el importe de la liquidación del procedimiento de comprobación (16.958,80 euros), de 12.278,80 euros.

SEGUNDO.- La representación del contribuyente manifiesta, en el referido escrito por el que promueve la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación señalada, que "es un hecho objetivo que el domicilio del reclamante, desde el año 2001, se encuentra en la Avenida de los Almendros núm. 57, en el municipio de Valsequillo (CP 35217)" y que existe

un "error del órgano gestor de considerar que el domicilio del interesado se encontraba en la (...)".

Se señala en ese sentido que todos los trámites del procedimiento de comprobación tramitado -y cita textualmente: "comunicación de inicio/propuesta de liquidación y acuerdo de liquidación"- fueron "incorrectamente notificados, produciendo al interesado una flagrante lesión de su derecho a la defensa y unos evidentes perjuicios económicos".

Sin embargo, no es correcta esta última afirmación, tal y como se refleja en el informe de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas de 19 de diciembre de 2024, órgano que dictó el acto que se recurre, y en el expediente 20160000858172, remitidos por dicho órgano al Servicio que tramita el presente procedimiento, puesto que al menos el escrito que contenía la comunicación de inicio y la Propuesta de liquidación del procedimiento cuya liquidación se impugna, emitido el 12 de septiembre de 2018, fue recogido en la Oficina de Correos correspondiente, el 28 de septiembre de 2018, por (...), padre del reclamante -según se infiere de la citada escritura de compraventa del inmueble-, tras haberse intentado en dos ocasiones la notificación, con resultado infructuoso por "ausente" en el domicilio sito en la (...).

Tal circunstancia fue reconocida de hecho por el reclamante, pues así lo manifestó en las alegaciones presentadas ante dicha comunicación de inicio/propuesta, a la Administración de Tributos Cedidos, en su escrito de 14 de octubre de 2018.

TERCERO.- Es evidente, porque así se acredita con un simple repaso al expediente remitido por el órgano de gestión, que no sólo fue recibida la notificación de la propuesta de liquidación, contrariamente a lo que señala la representación del interesado, sino que además ésta fue remitida a la dirección que señaló como su domicilio el contribuyente en su autoliquidación, que será también la que reflejará éste como domicilio de notificaciones en las alegaciones presentadas ante la propuesta del procedimiento de comprobación.

Y aparte de estas tres consideraciones -la recepción de la propuesta, la dirección señalada en la autoliquidación y la dirección especificada en las alegaciones- que apuntan a la certeza de que el domicilio del interesado se encontraba en el número 55 de la Avenida de Los Almendros, resulta que también en la escritura de compraventa que trae causa del procedimiento de comprobación, aparece reflejado que el domicilio del comprador se encuentra "en (...)".

De hecho, consultados los datos de ambos números de gobierno en la sede del Catastro, ha resultado que en las fechas del 12 y 28 de diciembre de 2018 -en las que la Agencia Tributaria intentó realizar la notificación de la liquidación en el número 55 designado por el contribuyente-, la titularidad de ambos números colindantes correspondía a la entidad (...), de la cual es Administrador, según consta en el modelo 415 de declaración anual de operaciones entregado a la Agencia Tributaria Canaria para el ejercicio de 2020, el padre de (...) -el Sr. (...), que unos meses antes había retirado la notificación de la propuesta de

liquidación-. A los efectos de verificación de todos estos extremos se incorporan al expediente abierto para la tramitación de este expediente de declaración de nulidad de pleno derecho (exp. 2024-48), los epígrafes 6.1 y 6.2, que recogen la titularidad catastral señalada, y el epígrafe 6.3, que contiene los datos gráficos de ambos números de gobierno -donde se puede observar que éstos comparten un amurallamiento común-, así como el epígrafe 7, que incorpora el referido modelo 415.

De todo ello resultan indicios y pruebas suficientes para estimar que el domicilio al que se acudió para las notificaciones no solamente era el correcto, sino que era aquél al que el propio reclamante instaba a que se le enviaran las notificaciones.

CUARTO.- El escrito por el que se solicita la nulidad de pleno derecho de la liquidación de referencia, incorpora un certificado histórico individual del padrón del municipio de Valsequillo en el que se recoge que existió un cambio de domicilio del reclamante, a la (...), el 13 de mayo de 2015.

La diferente señalización del documento padronal, respecto a la propia afirmación del propio interesado en su autoliquidación y en sus alegaciones, sólo conduce a la certeza de que si el contribuyente había cambiado su domicilio, no lo comunicó a la Administración tributaria.

Ha de recalcarse en este punto que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en lo sucesivo) impone en su artículo 48.3, que los obligados tributarios comuniquen expresamente a las Administraciones tributarias su domicilio fiscal, y además el cambio que se produzca en el mismo, y que dicho cambio del domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación.

Los poderes públicos no pueden dejar de ajustar su actuación en el cumplimiento de la normativa vigente -y en particular, en lo que interesa, a la literalidad del citado artículo 48.3 LGT-, pues en caso contrario resultaría afectado el principio general de seguridad jurídica que se garantiza en el Título Preliminar de nuestra Constitución.

Y no sólo por esta exigencia constitucional, sino porque si dejara de cumplirse tan taxativo precepto, se produciría en sus destinatarios tal incertidumbre que acabaría incidiendo en el deber, también constitucional, de contribuir mediante un sistema tributario justo.

QUINTO.- Queda reflejado en el expediente de gestión que, ante los intentos infructuosos de notificar la liquidación en el número 55 de la Avenida de los Almendros por estar ausente el contribuyente el 17 y 18 de diciembre de 2018, y tras no retirarse en este caso la notificación en la oficina de correos, se intentó hacer llegar el envío, el día 20 de marzo de 2019, a la otra dirección que figuraba en las bases de datos de la Administración tributaria, sita en la Avenida (...), del mismo municipio de Valsequillo -dirección que

aparece reflejada asimismo en el certificado histórico de empadronamiento que acompaña a la solicitud de nulidad-, con el mismo resultado de ausente.

Se acredita de esta manera que la Administración intentó hacer llegar la notificación a cualquier otro lugar conocido adecuado a tal fin.

Tiene reconocida la jurisprudencia en materia de notificaciones que, habiendo cumplido la Administración las formalidades establecidas en la norma, y al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo llegó o debió llegar a conocimiento del interesado, ha de considerarse el elemento del grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración. Respecto al obligado tributario, en este caso, es evidente que no ha realizado las actuaciones necesarias dirigidas a comunicar correctamente su domicilio fiscal y a recibir las notificaciones enviadas por la Administración tributaria.

Por el contrario, el órgano de la Agencia Tributaria Canaria ha actuado con la buena fe y diligencia que le es exigible, sobre todo, cuando ha extremado las gestiones en averiguar el paradero del destinatario, intentando notificar en los dos domicilios de que disponía una vez comprobadas las bases de datos de la AEAT y sus propias bases de datos.

Tras observar todas las fuentes disponibles, la Administración llegó a la convicción razonable de que eran inútiles otros medios de citación que no fueran los correspondientes a la publicación por medio de anuncios en el Boletín Oficial del Estado.

Y en este sentido conviene profundizar en la doctrina jurisprudencial que ha venido estableciendo el Tribunal Supremo en torno a la materia de las notificaciones -sobre la que se profundizará en los fundamentos de derecho de este escrito- que, aun reconociendo que la notificación a través de edictos ha de tener carácter excepcional y sólo puede ser empleada cuando se tiene la certeza de la inutilidad de cualquier otro medio de citación, también establece que no puede exigírseles a los órganos notificadores largas y complejas indagaciones ajenas a su función.

SEXTO.- La misma doctrina del Tribunal Supremo, por lo que toca al procedimiento de nulidad, ha consolidado el criterio de que el casuismo imperante en esta materia de las notificaciones, exige estar al material probatorio del que se dispone en cada caso y que en base al mismo se deberá adoptar una decisión u otra. Porque la nulidad radical de cualquier acto administrativo ha de ser siempre objeto de una interpretación restrictiva al constituir un cauce excepcional y limitado, sin que pueda convertirse el procedimiento de declaración de nulidad en un cauce ordinario de expulsión del mundo del derecho de aquellos actos que hayan infringido de alguna forma el ordenamiento jurídico.

Ha quedado acreditado en ese sentido que el contribuyente no ha comunicado a la Administración tributaria el cambio de su domicilio -si es que éste es realmente diferente del comunicado en su autoliquidación y alegaciones-. Consecuencia de ello, es que no puede

interpretarse, en rigor y con la exigencia restrictiva que le son propias, que exista causa de nulidad alguna.

Pero es que además, la alegación relativa a la indefensión por defecto en la notificación no puede ser apreciada, en tanto en cuanto el Tribunal Constitucional ha declarado que las garantías del art. 24 de la Constitución no pueden trasladarse sin más a las actuaciones administrativas, salvo las de naturaleza sancionadora, toda vez que el mandato constitucional de no indefensión se dirige específicamente hacia el Poder Judicial, y por analogía a la Administración, pero en este caso, solamente en relación con las potestades sancionadoras que tales Administraciones tienen atribuidas. En el mismo sentido existen pronunciamientos del Tribunal Supremo y del Consejo Consultivo de Canarias, en otros dictámenes en los que se ha discutido el mismo parecer, sobre los que se entrará con mayor detalle en los fundamentos jurídicos de este escrito.

Con todo, no puede considerarse que existan razones para la nulidad de pleno derecho de la liquidación que se impugna.

SÉPTIMO.- Con arreglo a las normas sobre tramitación del presente procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, el día 8 de enero de 2025, a las 17.10 horas, se puso a disposición del representante del contribuyente a través de la Dirección Electrónica Habilitada Única la notificación de la concesión de trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente, accediéndose a la misma en el mismo día a las 19.25 horas.

No existe constancia de que se haya acudido en el plazo de quince días concedido a la realización de dicho trámite, ni de la presentación de alegaciones al respecto».

III

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

- El día 17 de marzo de 2022 (...), presentó solicitud de nulidad de pleno derecho, en nombre y representación de (...)

- El día 19 de diciembre de 2024 se emitió el informe de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria, en el que se manifestó que:

«El interesado expone en su solicitud de Declaración de Nulidad de Pleno de Derecho del Procedimiento de Comprobación de Valores en el que se emite la liquidación, nº 00008581722016011 por importe de 12.278,80 euros (Expediente 20160000858172), que «todos los trámites de las actuaciones de este procedimiento (comunicación de inicio/propuesta de liquidación y acuerdo de liquidación) fueron incorrectamente notificados, produciendo al interesado una flagrante lesión de su derecho a la defensa y unos evidentes perjuicios económicos».

Dispone el interesado que su domicilio desde el año 2001 se encuentra sito en la (...) municipio de Valsequillo (C.P. 35217), adjuntando certificado de empadronamiento del Ilustre Ayuntamiento de Valsequillo.

Esta Administración de Tributos Cedidos ha comprobado respecto de las notificaciones de la propuesta y liquidación emitidas en el Procedimiento de Comprobación de Valores lo siguiente:

1.- La Propuesta de Liquidación 3053748 emitida el 12 de septiembre de 2018 se notificó en con fecha 24 de septiembre de 2018 a las 13:10 horas, siendo recepcionada por (...), tras un primer intento de notificación con fecha 15 de septiembre de 2018 a las 17:29 horas en el que resultó ausente. En ambos casos la dirección fue (...) municipio de Valsequillo (C.P. 35217). Añadir que la dirección que aparece en la autoliquidación presentada, Modelo 600 número de justificante 600032741501, el interesado incluye en los datos del sujeto pasivo como dirección: (...) municipio de Valsequillo (C.P. 35217).

En la escritura de compraventa del inmueble, en virtud de la cual se emite la liquidación, número de protocolo 1523 de 25 de noviembre de 2016, autorizada por el Notario (...), dispone literalmente en el apartado B, página 6: «El señor (...), como paoderado y en nombre y representación de su hijo: (...), mayor de edad, soltero, empleado, vecino de Valsequillo, con domicilio en (...), titular del DNI, número (...). (...) ».

2.- Con fecha 14 de octubre de 2018, (...), presenta alegaciones a la Propuesta de Liquidación 3053748, disponiendo, tanto en la carátula del Registro Electrónico de la Agencia Tributaria Canaria como en el escrito de alegaciones, la dirección a efectos de notificación: (...), Valsequillo, Gran Canaria (CP 35217). Se adjunta escrito de alegaciones.

En las alegaciones aportadas por el interesado, éste manifiesta su discrepancia con la valoración realizada por el Servicio de Valoración de la Agencia Tributaria Canaria adjuntando diferentes certificaciones de obra, presupuestos, facturas, (...) para justificar la misma. Entre estos documentos aparecen varias certificaciones de obra en las que aparece como promotor, (...)

3.- Finalmente para la notificación de la Liquidación nº 00008581722016011 se realizaron los siguientes intentos:

1º En (...) municipio de Valsequillo (C.P. 35217) el 17 de diciembre de 2018 a las 12:01 horas con resultado «Ausente Reparto».

2º En (...) municipio de Valsequillo (C.P. 35217) el 18 de diciembre de 2018 a las 15:58 horas con resultado «Ausente Reparto», se dejó aviso en buzón.

3º En (...) municipio de Valsequillo (C.P. 35217) el 20 de marzo de 2019 a las 13:55 horas con resultado «Ausente Reparto». Esta dirección es el domicilio de (...) hasta 2015, tal y como figura en el certificado histórico de empadronamiento del Ilustre Ayuntamiento de Valsequillo, aportado por el interesado.

4º Finalmente con fecha 17 de abril de 2019 se publica en el Boletín Oficial del Estado Anuncio para la notificación por comparecencia en virtud de lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley 58/2003, General Tributaria, entendiéndose notificada el 3 de mayo de 2019».

- El día 8 de enero 2025 se le informó al interesado acerca 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, sin que formulara alegaciones.

- Finalmente, se emitió la Propuesta de Orden resolutoria objeto del presente Dictamen (se desconoce su fecha de emisión).

IV

1. La Propuesta de orden resolutoria declara no procedente la revisión de oficio instado por el interesado a través de su representante, en relación con la liquidación núm. 00008581722016011, dictada por la Resolución de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, de 19 de diciembre de 2018, en el procedimiento de comprobación limitada vinculado al expediente 20160000858172, en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. En la Propuesta de Orden resolutoria se señala lo siguiente en relación con la cuestión de fondo que nos ocupa:

2.1. En cuanto a las notificaciones y el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio fiscal y los cambios que puede haber en el mismo, se afirma que:

«La regulación de las notificaciones en el ámbito tributario, se encuentra recogida en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP, arts. 39 a 45), en la LGT (arts. 102 y 109 a 112), en los artículos 114 a 115 bis del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI) y en el Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos.

En lo que respecto al asunto que guarda relación con el presente escrito, se han de destacar los artículos 109 de la LGT ("el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta Sección"), y el artículo 110.2 ("en los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse

en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin").

No siendo posible la notificación en los lugares en que se intentó, son de aplicación los artículos 112 de la LGT y 115 del RGGI, que regulan el régimen de notificaciones por comparecencia.

Se realizaron, tanto las notificaciones con resultado positivo de la (...), del término municipal de Valsequillo, como las que tuvieron resultado infructuoso en la misma dirección o en la realizada en la Avenida (...), del mismo municipio de Valsequillo, a través del operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal (Correos), a quien la ley dota de presunción de veracidad y fehaciencia en las funciones relativas a notificaciones administrativas y judiciales. Así, el artículo 22.4 de la Ley 43/2010 de 30 diciembre del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal dispone que "la actuación del operador designado gozará de la presunción de veracidad y fehaciencia en la distribución, entrega y recepción o rehúse o imposibilidad de entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales, tanto la realizada por medios físicos, como telemáticos, y sin perjuicio de la aplicación, a los distintos supuestos de notificación, de lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (hoy, ley 39/2015, de 1 de octubre)".

QUINTO.- El Tribunal Supremo tiene declarado, entre otras muchas, en su Sentencia de 17 de febrero de 2014, rec. núm. 3075/2010, que para considerar eficaces las notificaciones tributarias es necesario atender a las circunstancias concretas de cada caso: "Por ello, resulta necesario realizar una serie de consideraciones con relación a la eficacia de las notificaciones tributarias antes de analizar las circunstancias del caso. Con carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia de las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia".

Tiene además reconocido el Tribunal Supremo, tal y como se señala en su Sentencia de 27 de noviembre de 2014, recurso núm. 484/2012 -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 "en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitablemente, como hemos señalado anteriormente, 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.

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 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. 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 a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. 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.

Por lo que se refiere a la diligencia que corresponde a la Administración ha de traerse necesariamente a colación la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional (...) 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) (...) Ahora bien, sobre estas afirmaciones generales deben hacerse algunas matizaciones:

• En primer lugar, que el deber de diligencia del órgano judicial a la hora de indagar el domicilio no tiene siempre la misma intensidad, sino que varía en función del acto que se comunica (inicio de actuaciones judiciales o actos procesales de un procedimiento ya abierto) [SSTC 113/2001, cit., FJ 5; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2].2].

• En segundo lugar, que «dicha obligación debe ponderarse en función de la mayor o menor dificultad que el órgano judicial encuentre para la identificación o localización de los titulares de los derechos e intereses en cuestión, pues no puede imponérseles a los Tribunales la obligación de llevar a cabo largas y complejas indagaciones ajenas a su función» (STC 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2; y Sentencia de esta Sala 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero) .

Todos los citados elementos deben ser ponderados teniendo siempre presente (...) el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados. En lo que a los ciudadanos se refiere el principio de buena fe «impide[e] que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos» [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. Núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto], y les impone «un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija» [Sentencias 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Quinto; de 10 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 9547/2003), FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo], lo que conlleva, entre otros los siguientes corolarios: .

(...) c) Que, si el interesado incumple con la carga de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio -y, reiteramos la precisión, siempre que la Administración haya demostrado la diligencia y buena fe que también le son exigibles-, debe sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento [Sentencias de 10 de junio de 2009, cit., FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009, cit., FD Segundo].”

En definitiva, señala la referida Sentencia de 27 de noviembre de 2014: “A) En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción -iuris tantum- de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado.

Esta presunción, sin embargo, puede enervarse en todos aquellos casos en los que, no obstante el escrupuloso cumplimiento de las formalidades legales, el interesado acredite suficientemente bien que, pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo

en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (naturalmente, se excluyen los casos en que se aprecie mala fe), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables (...)

El segundo de los supuestos en que quiebra la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación, se produce, en esencia, cuando el obligado tributario no comunica a la Administración el cambio de domicilio, y ésta, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos (o, incluso, en las propias bases de datos de la Administración actuante). En esta línea el Tribunal Constitucional ha afirmado que «cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio o de cualquier otro dato que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos» (entre muchas otras, STC 55/2003, de 24 de marzo , FJ 2; en el mismo sentido, SSSTC 291/2000, de 30 de noviembre , FJ 5; 43/2006, de 13 de febrero , FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre , FJ 2; y 2/2008, de 14 de enero , FJ 2). De igual forma, el Tribunal Supremo ha incidido en la jurisprudencia más reciente en la idea de que «el carácter residual de la notificación edictal al que ya hemos aludido requiere que, antes de acudir a ella, se agoten las otras modalidades que aseguran en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación, así como que no conste el domicilio del interesado o se ignore su paradero» [Sentencias de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FFDD Segundo y Tercero; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto].

Pues bien, en el presente caso, de conformidad con la doctrina expuesta y de acuerdo con lo fundamentado desde los antecedentes de hecho de este escrito sobre la ausencia de diligencia del interesado y la buena fe y dedicación con que ha actuado la Administración tributaria, ha de concluirse que existe la presunción iuris tantum de que el acto llegó tempestivamente a conocimiento del interesado.

SEXTO. El Tribunal Supremo mantiene que "la eficacia de las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso".

En nuestro caso procede recalcar que el artículo 48 de la LGT establece que "1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la

Administración tributaria. 2. El domicilio fiscal será: a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual (...)

3. 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. 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".

Como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 23 de febrero de 2012, rec. 109/2010 "el concepto de residencia habitual al que se refiere la normativa aplicable a los efectos fiscales (...), no se corresponde ni con el del domicilio fiscal del sujeto pasivo, ni con el de vecindad, ni viene determinado por el empadronamiento en un municipio concreto que constituye la acreditación formal administrativa de los vecinos del municipio respectivo, sino que hace referencia a la situación real o de hecho de permanecer o de morar en una vivienda concreta".

En este sentido, resulta relativo que el certificado de empadronamiento que se incorpora junto a la solicitud del interesado acredite que en ese lugar se encuentre la residencia habitual del contribuyente. Para mantener este criterio resultan clarificadores los abundantes fundamentos recogidos en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 30 de octubre de 2023, rec 267/2022, en un asunto en el que también se presentaron otras certificaciones diferentes a las que aparecían en las bases de datos de la Agencia Tributaria. Sostiene el Tribunal que: " (...) Sin que haya duda sobre el domicilio fiscal que consta a la AEAT y a la ATC que es (...) domicilio que fue facilitado, en algún momento, por el recurrente y que es confirmado en sus declaraciones del 2021 y 2022, sin que el hecho de que en otra documentación conste otra dirección determine la invalidez de las notificaciones efectuadas, quedando acreditado que el recurrente incumplió su obligación de notificar el cambio de domicilio.

(...) Conforme a la jurisprudencia no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción [ATC 403/1989, de 17 de julio, FJ 3; Sentencias de este Tribunal de 14 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3253/2002), FD Sexto; y de 10 de enero de 2008 (rec. cas. núm. 3466/2002), FD Cuarto], (...) Debiendo atender al principio de buena fe conforme al cual" "impid[e] que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos " [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto], y les impone "un deber de

colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija "[Sentencias 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Quinto; de 10 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 9547/2003), FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo]".

Así que cuando la normativa tributaria señala específicamente a la residencia habitual como el lugar de localización del obligado tributario y obliga a éste a comunicar los cambios en su domicilio fiscal, e incluso señala que tales cambios no producirán efecto frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación (hasta el punto de recoger el artículo 198.5 de la misma normativa que: "También constituye infracción tributaria incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas. La infracción prevista en este apartado será leve. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 100 euros"), está introduciendo una obligación que, si no se cumple, acarrea un obstáculo insalvable que impide considerar que las notificaciones enviadas al domicilio señalado por el contribuyente como su residencia habitual, si no se reciben en el mismo, pueden constituir causa de nulidad, sobre todo en nuestro caso, en el que no se puede acreditar que existiera falta de diligencia en el órgano notificador, que buscó la dirección a través de diferentes vías e intentó la notificación al menos en dos lugares diferentes.

SÉPTIMO.- No puede abstenerse la entidad contribuyente del deber jurídico de contribuir a través de la búsqueda de la prescripción de la deuda que ocasionaría la declaración de nulidad de pleno de acto impugnado, pues impone el artículo 31 de la Constitución Española que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Según la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76/1990 de 26 de abril, FJ 3, este precepto comporta un deber de contribuir para el contribuyente y un deber de exigencia de cumplimiento para la Administración: "Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes".

En palabras del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 12 de enero de 2021: " (...) Esta conexión del deber de contribuir con su finalidad social es la que convierte el deber individual de contribuir de cada ciudadano en una cuestión de interés general que puede hacer, en determinadas circunstancias, prevalecer dicho deber sobre los derechos individuales de los contribuyentes.

Dicho de otra forma, ese interés general característico del deber de contribuir es el que persigue allegar los recursos suficientes para hacer efectivo el enunciado del art. 9.2 de la Constitución: «Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad e igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social»"».

2.2. En lo que respecta la causa de nulidad que se considera por la Administración aducida por el interesado, la correspondiente al art. 217.1.a) LGT, pues se deduce con claridad del escrito inicial presentado por su representante que se considera que la referida Resolución lesiona un derecho susceptible de amparo constitucional (derecho de defensa, art. 24 CE), se señala en la Propuesta de Orden resolutoria lo siguiente:

«OCTAVO.- En nuestro caso hay que considerar, además, que el escrito por el que el interesado insta la nulidad no puede tener las consecuencias anidadas a la causa tasada previstas en el artículo 217.1.a) de la LGT, por cuanto los intentos de notificación efectuados han de diferenciarse del derecho de defensa consagrado como derecho fundamental en el artículo 24 de la Constitución.

A este respecto, el Tribunal Constitucional ha configurado la indefensión a que hace referencia el artículo 217 de la LGT, en el marco de la vulneración de los procesos jurisdiccionales y, por extensión a los procedimientos administrativos sancionadores, estimando que el término "indefensión" no se identifica en el ámbito de los procedimientos tributarios con la acepción constitucional del artículo 24 de la Constitución. Así, la Sentencia del TC 205/1990, de 13 de diciembre, definió la tutela judicial efectiva como "un derecho de prestación exclusivamente jurisdiccional que sólo puede ser reclamado de Jueces y Tribunales ordinarios integrantes del Poder judicial y, paralelamente, dispensado en el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado. La pretensión de aplicar este derecho a otros hechos diferentes de los indicados resulta inadmisible por razón de los sujetos frente a los que se reclama esa tutela, dado que no son órganos que posean naturaleza jurisdiccional".

También el Tribunal Supremo descarta la posibilidad de defender la aplicación del artículo 24 de la Constitución en los procedimientos tributarios. Así, la Sentencia de 11 de julio de 2003 cuando, rechaza la aplicación del motivo de nulidad previsto en el art. 62.a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y

del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), paralelo a los motivo de nulidad previstos en el artículo 217.1, a) de la LGT, expone: "el derecho a la defensa solo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional –refiriéndose al recurso de amparo- en el marco de un procedimiento sancionador (...) fuera de este ámbito sancionador, la falta de trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional". El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, asimismo lo ha dejado claro en su reciente Sentencia de 24 de febrero de 2025, proc. 0224/2024, en la que manifiesta: "la alegación de la actora de indefensión por defecto en la notificación no puede ser apreciada en tanto en cuanto el Tribunal Constitucional ha declarado que las garantías del art. 24 de la Constitución no pueden trasladarse sin más a las actuaciones administrativas, salvo las de naturaleza sancionadora".

Finalmente, el Consejo Consultivo de Canarias se ha pronunciado con los mismos argumentos en anteriores Dictámenes, con fundamentos que serían acogidos por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 4 de junio de 2021, en el procedimiento ordinario 142/2020.

Así, el Dictamen 450/2019, señalaba:

"Así, entre otros, en el Dictamen ya anteriormente mencionado, 375/2011, de 9 de junio, este Organismo señalaba, al respecto:

« (...) como ha declarado el propio Tribunal Constitucional "las garantías del artículo 24 de la Constitución referidas a la tutela judicial efectiva no pueden trasladarse sin más a las actuaciones administrativas, salvo que éstas tengan una naturaleza sancionadora equivalente materialmente a las actuaciones administrativas" (STC 42/1989, de 16 de febrero)», añadiéndose que «Aquí se está ante un procedimiento administrativo tributario, no sancionador; por consiguiente, las garantías del artículo 24.2 de la Constitución no le son aplicables».

No es esta doctrina, en efecto, sino trasunto de la jurisprudencia constitucional. Así, la Sentencia 65/1994, de 28 de febrero ya declaró: «Por otra parte, el ámbito de la tutela judicial, como derecho fundamental, no se extiende al procedimiento administrativo y, por ello, no le afectan las deficiencias o irregularidades cometidas en su curso por las Administraciones públicas, que tienen otro cauce y otro tratamiento».

Tampoco puede dejar de indicarse, por tanto, que el mandato de no indefensión que ordena el art. 24.1 de la Constitución, y para cuya salvaguardia reconoce asimismo este precepto constitucional el derecho fundamental de todas las personas a la tutela judicial efectiva en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, contrae su virtualidad a Jueces y Tribunales, como resulta de la propia literalidad de dicho precepto; y, por extensión, se

proyecta también sobre las Administraciones Públicas, pero, en este caso, en relación con las potestades sancionadoras que tales Administraciones tienen atribuidas.

Esto es, un acto administrativo puede, eventualmente, llegar a lesionar alguno de los derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional (art. 14 a 29) y, en su consecuencia, incurrir en una de las causas determinantes de la nulidad de pleno derecho legalmente previstas [art. 217.1ª LGT, lo mismo que, con carácter general, art. 47.1.a) LPACAP]. Pero, en el caso del derecho fundamental reconocido por el art. 24.1, el mandato constitucional de no indefensión se dirige específicamente hacia el Poder Judicial. Y, por analogía, como decimos, se aplica también, ciertamente, a la Administración, aunque ya en estos casos en el ejercicio de las potestades anteriormente señaladas, y en la medida en que, en tanto que expresión de un mismo (y único) «ius puniendi», existe una identidad de razón en el régimen jurídico que les es de aplicación, como tiene declarado de modo reiterado el Tribunal Constitucional prácticamente desde sus primeras resoluciones (...) "

Procede recordar, además, que, en el ámbito del derecho administrativo, las Sentencias del Tribunal Supremo, de 4 de julio de 2013, rec. 501/2012, y de 17 de julio de 2013, rec. 472/2012, exponen que "basta para justificar el rechazo de la demanda con considerar que la eventual falta de notificación, o la notificación irregular, de un determinado acto administrativo no afecta a su validez sino meramente a su eficacia (y al comienzo, en su caso, de los plazos para impugnarlo). Al no ponerse en cuestión la validez intrínseca del acto sancionador, las alegaciones relativas a su ulterior comunicación al interesado quedan fuera de los límites del referido artículo 62.1 de la Ley 30/1992"».

3. Con carácter previo al estudio de la cuestión de fondo, es necesario tener en cuenta que este Consejo Consultivo en su Dictamen 68/2025, de 6 de febrero, emitido en relación con un supuesto similar al que aquí nos ocupa, ha señalado que: 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 de este, 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 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».

4. La doctrina expuesta con anterioridad también es de aplicación al presente asunto y determina, por dos evidentes motivos, que no proceda la revisión de oficio que pretende el interesado.

Ello es así, en primer lugar, porque nos hallamos ante un procedimiento tributario que no tiene carácter sancionador, razón evidente por la que no es posible aducir la causa de nulidad del art. 217.1.a LGT, ya que, como señala el Tribunal Supremo, la presunta vulneración del derecho a la defensa en la que habría incurrido la Administración Tributaria sólo daría lugar a la concurrencia de tal causa de nulidad en el marco de un procedimiento sancionador.

En segundo lugar, sin perjuicio de que lo expuesto anteriormente ya daría lugar *per se* a la improcedencia de la revisión de oficio que se pretende por el interesado, ha resultado suficientemente acreditado en virtud de la documentación obrante en el expediente, que en el modelo de autoliquidación del impuesto presentado por el interesado el día 12 de diciembre de 2016 constaba únicamente como domicilio del interesado la (...) número 55, donde se efectuaron todas las notificaciones, como no podía ser de otra manera, sin que comunicara el interesado a la Administración cambio alguno de domicilio, como era su obligación. Todo ello sin perjuicio de que

varias notificaciones fueron atendidas por el titular de dicho número 55, contiguo al 57, siendo tal titular el padre del interesado.

Así, todo ello demuestra que la Administración Tributaria efectuó todas las notificaciones conforme a Derecho por lo que tampoco por ello procede la revisión de oficio pretendida.

5. En definitiva, por todo ello, al no concurrir la causa de nulidad referida anteriormente por los motivos expuestos, se dicta la siguiente:

C O N C L U S I Ó N

Dictaminar la Propuesta de Orden resolutoria conforme a Derecho por la que declara no procedente la revisión de oficio, solicitada por el interesado, de la liquidación n.º 00008581722016011 dictada por Resolución de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas, de 19 de diciembre de 2018, por las razones expuestas en el Fundamento IV del presente Dictamen.