Consejo Consultivo de Canarias

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

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 19 de junio de 2025.

Dictamen solicitado por la Excma. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de declaración de nulidad iniciado por (...), contra la liquidación tributaria n.º 00000264492024011, practicada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas en el seno del procedimiento de comprobación limitada n.º 2024000002644 en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como de los actos recaudatorios posteriores (EXP. 225/2025 RO)*[*].

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente Dictamen tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta resolutoria de un procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante, LGT-, iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de (...), a fin de declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria n.º 00000264492024011, practicada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas en el seno del procedimiento de comprobación limitada n.º 20240000026449 seguido contra el Sr. (...) en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como de los actos recaudatorios posteriores.

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 adelante, LCCC-, en relación el primer precepto con el art. 217.4, párrafo segundo

[*] **Ponente: Sra. de León Marrero.**

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

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

En efecto, la existencia de un Dictamen favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho del Consejo Consultivo de Canarias es presupuesto habilitante para poder anular el acto administrativo firme por medio del expediente de revisión de oficio [art. 217.4, párrafo segundo de la LGT y art. 6.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa -en adelante, RGDLGT-].

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

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

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

Esta revisión de oficio procede contra actos nulos que incurran en alguna de las causas de nulidad del art. 217.1 LGT -de similar contenido al art. 47.1 LPACAP- y que, además, sean firmes en vía administrativa; firmeza que se acredita en las actuaciones obrantes en el expediente.

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

Por su parte, la competencia para dictar la Propuesta de Resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho le corresponde a la Dirección de la Agencia Tributaria Canaria [art. 12 de la Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria, en relación con el art. 15 EATC y el art. 5.4 RGDLGT].

5. En cuanto al procedimiento de revisión, y como ya se ha indicado anteriormente, resultan aplicables las previsiones contenidas en los arts. 4 a 6 RGDLGT.

En este sentido, se ha de advertir que el plazo máximo para notificar resolución expresa es de un año desde que se presenta la solicitud por el interesado [art. 217.6 LGT]. Y al tratarse de un expediente de nulidad iniciado a solicitud de persona interesada, el transcurso del plazo máximo para resolver determina su desestimación presunta [art. 217.6, párrafo segundo, letra b) LGT].

Pues bien, en el supuesto analizado el procedimiento administrativo se inició a instancia de persona interesada el día 22 de enero de 2025, por lo que no ha transcurrido aún el plazo legal de un año para entender desestimada por silencio administrativo la solicitud instada por (...).

6. Concurren los requisitos de legitimación activa y pasiva.

II

Los principales antecedentes que han dado origen a este procedimiento de revisión de oficio son los siguientes:

1. Con fecha 29 de diciembre de 2023 se otorga ante el notario (...), con el n.º 3.993 de su protocolo, escritura en virtud de la cual (...) reconoce adeudar la cantidad de 160.202,42 € a (...) y, en su pago, entrega la mitad indivisa de la

vivienda unifamiliar sita en la calle (...), n.º 33, de San Bartolomé de Tirajana, con referencia catastral (...), valorada en aquella cantidad.

En la escritura se indicó que (...) tenía domicilio en Alemania [(...)] y ambas partes, de forma solidaria, facultaron a diversas personas, entre otras, a (...) y a (...) al objeto de «*representarle ante toda clase de Autoridades y Organismos y, en especial, para liquidación de impuestos*».

2. Con fecha 9 de enero de 2024 se presenta autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, modalidad TPO, con número de justificante 6000535434214, a nombre de (...) con resultado a ingresar de 10.413,16 €.

El valor declarado por los interesados ascendió a 160.202,43 €. En el impreso de autoliquidación se consignó como domicilio la calle (...), de San Bartolomé de Tirajana, en la provincia de Las Palmas, coincidente con el de la vivienda cedida en un 50% en la escritura otorgada el 29 de diciembre de 2023, por el notario (...) con el número 3.993 de su protocolo.

3. Con fecha 23 de mayo de 2024 se notifica el inicio de procedimiento de comprobación limitada -junto a la correspondiente Propuesta de Resolución-, con el objeto de comprobar la base imponible de la transmisión patrimonial descrita anteriormente, que se fija en 246.913,92 € [50% del valor de referencia del bien inmueble]. La notificación se practicó en la calle (...), C.P. 35109, San Bartolomé de Tirajana [Las Palmas]; dirección que consta en la base de datos de la Administración tributaria como domicilio fiscal del contribuyente desde 2008. La notificación fue recogida por (...), hijo del sujeto pasivo. No se presentaron alegaciones contra la propuesta de liquidación.

4. Con fecha 8 de agosto de 2024 se notifica al interesado la liquidación tributaria n.º 00000264492024011 correspondiente al procedimiento de comprobación limitada n.º 20240000026449, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La notificación se practicó en la calle (...), C.P.35109, de San Bartolomé de Tirajana, Las Palmas, siendo recogida la misma por el propio contribuyente (...).

No consta la interposición de recurso y/o reclamación contra la liquidación tributaria de referencia.

5. Con fecha 18 de noviembre de 2024 se notifica el inicio de la vía de apremio. La notificación se practica en la calle (...), 35109, San Bartolomé de Tirajana, Las Palmas, siendo recogida la misma por (...), hijo del sujeto pasivo.

6. Finalizado el procedimiento de gestión anterior, y tras apreciarse en su curso conductas que podrían ser constitutivas de infracción tributaria, con fecha 7 de enero de 2025 se notifica el acuerdo de inicio de procedimiento sancionador, así como propuesta de imposición de sanción.

La notificación se lleva a cabo en la calle (...), 35109, San Bartolomé de Tirajana (Las Palmas), siendo recogida por (...).

7. Con fecha 22 de enero de 2025 (...), en nombre y representación de (...), formula escrito de alegaciones contra la propuesta de imposición de sanción.

III

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

1. Con fecha 22 de enero de 2025 (...), actuando en nombre y representación de (...), interpone recurso extraordinario de revisión contra la providencia de apremio n.º PA20240079262, dictada por la Administración de Recaudación de Las Palmas, manifestando que *«con sorpresa se recibe un procedimiento de apremio en una dirección errónea, sin haber recibido la correspondiente liquidación para poder presentar un recurso a la misma, ya que la cuestión de fondo del asunto, tampoco se ajusta a derecho»,* así como que *«en este caso en concreto no se trata además de un acto puro de compraventa, sino de una dación en pago, por lo que no se le pueden aplicar valores de referencia, porque en todo caso estaríamos hablando de una abuso e injusticia, ya que según el artículo 10 TRITPAJD permite reparar en la circunstancia de que el criterio general para la determinación de la base imponible en transmisiones patrimoniales reside, efectivamente en el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Pero debe insistirse, una vez más, que la dación en pago no responde a una mera transmisión del inmueble, sino que tiene una finalidad extintiva de la carga hipotecaria que pesa sobre el deudor y que opera como contraprestación de la adjudicación de la finca al acreedor hipotecario y por tanto debe liquidarse por dicha contraprestación».*

2. Con fecha 7 de febrero de 2025 se formula requerimiento al interesado -notificado a su representante el día 10 de febrero de 2025- en el que se indica lo siguiente:

«Visto el escrito registrado electrónicamente en la Agencia Tributaria Canaria el 22 de enero de 2025 (...), presentado (...), (...), en nombre y representación de (...) (...), por el que se interpone Recurso extraordinario de revisión contra la notificación de la providencia de apremio PA20240079262, dictada por la Administración de Recaudación de Las Palmas, se pone en su conocimiento que de la redacción del escrito presentado parece deducirse que su pretensión se ampara, según expone, en que "con sorpresa se recibe un procedimiento de apremio en una dirección errónea, sin haber recibido la correspondiente liquidación (...) en cuanto a dicha deuda es nula de pleno derecho ya que no se trata de un puro acto de compra, sino una dación en pago, por lo que no se puede tomar como valor el de referencia".

Toda vez que en el encabezado de su escrito figura la reseña "recurso extraordinario de revisión" se podría interpretar que su pretensión guardaría relación con el recurso extraordinario de revisión que regula el artículo 244 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en lo sucesivo).

Sin embargo, no resultaría encajable su petición con el contenido de este artículo 244 LGT por cuanto la causas que usted cita no se incluyen en el mismo:

(...)

De otro lado cabe indicarle que, si bien de sus manifestaciones, pareciera deducirse que su pretensión deseaba dirigirla contra la liquidación de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas Nº 00000264492024011 y actos recaudatorios posteriores, lo cierto es que la ha dirigido exclusivamente contra la providencia de apremio PA20240079262.

Por lo tanto, a los efectos de poder operar en base al respeto a los principios de buena fe y confianza legítima exigidos a toda Administración Pública y en orden a tramitar con las garantías necesarias la impugnación a la que refiere su escrito, se le REQUIERE para que, en el plazo de diez días hábiles, contados a partir del siguiente al de la recepción del presente, ratifique si pretende acogerse al citado procedimiento del recurso extraordinario de revisión o, si es el caso, califique el procedimiento tributario especial al que pretende acogerse (enumerados en el artículo 216 de la citada LGT y desarrollados en los siguientes artículos del mismo cuerpo legal):

"Son procedimientos especiales de revisión los de:

a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.

b) Declaración de lesividad de actos anulables.

c) Revocación.

d) Rectificación de errores".

En caso de que pretenda acogerse a la revisión de actos nulos de plenos derecho, el Tribunal Supremo tiene reconocido que la acción de nulidad exige imperativamente que se alegue una de las causas de nulidad radical que enumera el artículo 217.1 de la LGT, por lo

que deberá especificar en su escrito cuál de los motivos enumerados en las letras a) a g) del art 217.1 de la LGT es el que alega.

Así mismo, deberá aclarar si el procedimiento especial de revisión se dirige contra la liquidación de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas Nº 00000264492024011 y actos recaudatorios posteriores, o, exclusivamente contra la providencia de apremio PA20240079262».

3. Con fecha 24 de febrero de 2025 el representante del Sr. (...) cumplimenta el requerimiento efectuado, presentando escrito de alegaciones en el que señala lo siguiente:

«1. En cuanto la finalidad del recurso especial de revisión va dirigido contra la liquidación de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas N.º 00000264492024011 y actos recaudatorios posteriores.

2. En cuanto a la pretensión consideramos que es nulo de pleno derecho al no haberse notificado de forma correcta, por tanto, nos acogemos al apartado a del artículo 217.1 de la LGT».

4. Consta en el expediente la emisión, con fecha 12 de marzo de 2025, de informe por parte de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas respecto a la declaración de nulidad instada por el interesado [art. 5.2 RGDLGT].

5. Con fecha 13 de marzo de 2025 se acordó la apertura del trámite de audiencia al interesado para alegar lo que estimase pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considerase oportunos en defensa de sus derechos e intereses legítimos [art. 271.4 LGT en relación con el art. 5.3 RGDLGT].

Dicho trámite consta debidamente notificado al representante del interesado con fecha 18 de marzo de 2025.

6. Con fecha 7 de abril de 2025, (...), representante del interesado, se persona en las Dependencias de la Agencia Tributaria Canaria, donde se le pone de manifiesto el expediente y se le entrega copia, entre otros documentos, del informe de la Administradora de tributos cedidos de Las Palmas.

Según se indica en la Propuesta de Resolución -y así se constata en el expediente instruido-, la compareciente manifiesta que « (...) *"no presenta alegaciones en este momento". No consta la presentación de alegaciones con posterioridad*».

7. Con fecha 30 de abril de 2025 se emite Propuesta de Resolución de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se resuelve « (...) *que no*

procede declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas n.º 00000264492024011 girada a (...) (...) ».

8. Mediante oficio, con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 14 de mayo de 2025, se solicita la emisión del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias [arts. 11.1.D.b) y 12.3 LCCC en relación con el art. 217.4 LGT y el art. 6 RGDLGT].

IV

1. Una vez examinado el contenido del expediente instruido, así como los argumentos esgrimidos por el órgano instructor, se entiende que la Propuesta de Resolución sometida a la consideración de este Consejo Consultivo de Canarias es conforme a Derecho.

En este sentido, resulta obligado compartir los argumentos expuestos por el órgano instructor en el Fundamento de Derecho sexto de la Propuesta de Resolución, al señalar cuanto se expone a continuación:

« (...) procede analizar si, en el caso concreto que nos ocupa, la forma de efectuar las notificaciones por la administración tributaria, en relación con el procedimiento de gestión que desembocó en la liquidación provisional objeto de impugnación por la recurrente, vulnera el derecho reconocido en el artículo 24.1 CE.

(...) el inicio de procedimiento de comprobación limitada, con propuesta de resolución, se notificó en la Calle (...) 33, 35109, San Bartolomé de Tirajana (Las Palmas), dirección que consta en la base de datos de la Administración como domicilio fiscal del contribuyente desde 2008. La notificación fue recogida por (...) con NIE núm X3297870S, hijo del sujeto pasivo.

En el justificante de la notificación figuran la fecha y lugar de la notificación, el nombre, apellido, NIE y firma del receptor, el número de identificación del empleado de correos, hash del documento notificado y código seguro de verificación.

Pues bien, debemos comenzar poniendo de manifiesto, en cuanto al lugar en el que se practicó esta primera notificación, que la Administración tributaria actuó con la diligencia debida pues notificó el acto en la dirección que figuraba como domicilio fiscal del contribuyente, dirección que asimismo hizo constar el propio contribuyente en la autoliquidación presentada con motivo de la operación de dación en pago. No existe constancia de que se hubiera comunicado el cambio de domicilio mediante modelo de declaración censal (modelo 030), siendo esta declaración expresa, y no la mera manifestación en escritura pública, la que puede producir efectos frente a la Administración según prevé la normativa en materia tributaria. En consecuencia, existe negligencia por parte del obligado

tributario porque no comunicó el cambio de su domicilio fiscal y dicho incumplimiento conlleva, en principio, que sea él quien deba sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento, según la doctrina constitucional expuesta en el fundamento cuarto.

En cuanto a la persona que recogió la notificación, nuestro ordenamiento jurídico admite la notificación realizada a persona distinta del destinatario (arts. 111.1 LGT y 42.1 LPAC) (...) . A este respecto, resulta de interés citar la STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 6, que afirma que: "Este Tribunal ha considerado que los órganos judiciales no pueden presumir, sin lesionar el derecho consagrado en el art. 24 CE, que las notificaciones realizadas a través de terceras personas hayan llegado al conocimiento de la parte interesada, cuando la misma cuestiona fundadamente la recepción del acto de comunicación procesal o la fecha en que le fue entregada la cédula por el tercero, supuesto en el cual, a la vista de las circunstancias del caso, de las alegaciones formuladas y de la prueba que pudiera eventualmente practicarse, están obligados a emitir un pronunciamiento expreso sobre la posibilidad o no de que el tercero haya cumplido con su deber de hacer llegar en tiempo el acto de comunicación procesal a su destinatario (SSTC 22/1987, de 20 de febrero, FJ 2; 195/1990, de 29 de noviembre, FFJJ 3 y 4; 275/1993, de 20 de septiembre, FFJJ 4 y 5; 326/1993, de 8 de noviembre, FJ 5; 39/1996, de 11 de marzo, FFJJ 2 y 3; 113/2001, de 7 de mayo, FFJJ 5 y 6; 199/2002, de 28 de octubre, FJ 2; y 21/2006, de 30 de enero, FJ 3).

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

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

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

El representante del sujeto pasivo se limita a manifestar en su escrito que "con sorpresa se recibe un procedimiento de apremio en una dirección errónea, sin haber recibido la correspondiente liquidación para poder presentar un recurso a la misma (...) " más no cuestiona fundadamente la recepción del acto, ni acredita las circunstancias concurrentes que determinaron que el contribuyente no haya tenido un conocimiento efectivo del mismo.

Por el contrario, existen sobrados argumentos para presumir que la notificación del inicio del procedimiento realizada a través de (...) llegó al conocimiento de la parte interesada, a saber:

- (...) es hijo del sujeto pasivo, vínculo de parentesco del que se desprende una alta probabilidad de un conocimiento ulterior del acto por el destinario, máxime teniendo en cuenta que existen indicios de que las relaciones entre padre e hijo son cuanto menos cordiales, como lo es la circunstancia de que en la web del negocio familiar -https:/(...) /- los hijos realicen mención especial a la persona de su padre.

- (...) es mayor de edad (nacimiento 10/11/1996), y, a mayor abundamiento, empresario, conocedor por tanto de la importancia de las notificaciones administrativas

(consta dado de alta en el censo de empresarios como agente representante de seguros desde el 2024).

- (...) podría no haber recogido la notificación si consideraba que no era el lugar idóneo o que él no era persona adecuada, pues la normativa no impone a los terceros la obligación de hacerse cargo de las notificaciones, pero en lugar de ello, optó por recogerla sin manifestar problema alguno.

- (...) ha recibido sin problemas y sin reparo alguno otras notificaciones recogidas por (...) en el mismo lugar (notificación del acuerdo de inicio y propuesta de imposición (de sanción) en expediente 20240001170388).

Por lo expuesto, en cuanto a la notificación de inicio del procedimiento, ni cabe dudar de la diligencia de la Administración -que notificó el acto recurrido en el domicilio fiscal del contribuyente-, ni tampoco de su buena fe, pues nadie le comunicó que el domicilio designado, no resultaba, según se indica ahora, idóneo para tal fin.

En relación con la notificación de la liquidación del procedimiento de comprobación limitada, como se señaló en el antecedente cuarto, la misma fue practicada el 8 de agosto de 2024 en la Calle (...), 35109, San Bartolomé de Tirajana (Las Palmas) siendo recogida por el propio contribuyente (...), con NIE núm. (...).

En el justificante de la notificación figuran la fecha y lugar de la notificación, el nombre, apellido, NIE y firma del receptor, el número de identificación del empleado de correos, hash del documento notificado y código seguro de verificación.

Dado que la notificación fue recogida por el propio sujeto pasivo, ninguna duda cabe respecto al conocimiento de este acto por el mismo.

Por todo lo anteriormente expuesto, podemos concluir que, en lo que a las notificaciones se refiere, no se han lesionado los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, ni se ha causado indefensión alguna al contribuyente, puesto que todos los actos correspondientes al procedimiento de gestión, así como la providencia de apremio, se notificaron en la forma establecida en la legislación aplicable, con la máxima diligencia por parte de la Administración».

Así pues, y a la vista de los razonamientos jurídicos expuestos con anterioridad, se entiende que no concurre la causa de nulidad de pleno derecho alegada por el interesado [art. 217.1, letra a) LGT].

2. Por lo demás, el interesado esgrime otro motivo impugnatorio [como es la controvertida naturaleza jurídica de la operación patrimonial autorizada ante notario el día 29 de diciembre de 2023] que, aparte no tener encaje en ninguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho recogidos en el art. 217.1 LGT, no fue

oportunamente alegado a través de la vía de los recursos ordinarios y/o las reclamaciones económico-administrativas pertinentes. Por lo que la revisión de oficio no puede constituirse, en este caso, en una especie de instrumento supletorio para anular actos firmes que no fueron recurridos en plazo [cuando el interesado podía -y debía- recurrirlos a través de las vías ordinarias-], ni para reavivar plazos fenecidos. Y es que, como ha tenido ocasión de manifestar este Consejo Consultivo, el procedimiento extraordinario de revisión de oficio, « (...) *según la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, no puede convertirse en un expediente para abrir un nuevo periodo que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial ya periclitado, cuando el interesado ha tenido sobrada oportunidad de intentarlo en el momento oportuno y, pese a lo cual, como ocurre en el presente caso, ha dejado precluir los plazos legales, para luego perseguir tardíamente la anulación del acto al margen del sistema de recursos ordinarios sometido a plazos taxativamente exigibles para tal anulación, porque ello contradice la exigencia general de que los derechos se ejerzan de buena fe [art. 7.1 del Código Civil], lo que es un expreso límite legal -según el art. 110 LPACAP- a la acción de nulidad que el art. 106.1 LPACAP confiere a los interesados*» [Dictamen 609/2024, de 21 de octubre, entre otros].

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución sometida a la consideración jurídica de este Consejo Consultivo de Canarias se entiende que es conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV de este Dictamen.