Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 4 7 4 / 2 0 2 5

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 13 de noviembre de 2025.

Dictamen solicitado por el Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Santa Lucía de Tirajana en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio iniciado a instancia de (...) por el que se pretende la declaración de nulidad del Acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria por las deudas de (...) (expediente 2021/00 (...)), por importe de 30.464,54 euros y de la Resolución de declaración de responsabilidad subsidiaria (EXP. 440/2025 RO)*[*].

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente Dictamen, es la Propuesta de Resolución 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 el Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Santa Lucía de Tirajana, instado por (...) (con NIF (...))), en relación con el Acuerdo de la Tesorería del Ayuntamiento, de 26 de mayo de 2021, de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria por las deudas tributarias de la empresa (...) y con la Resolución de declaración de responsabilidad subsidiaria con derivación de la acción administrativa de cobro contra el Administrador de la referida sociedad deudora, (...), por importe total 30.464,54 euros, dictada el 10 de diciembre de 2021.

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde al Sr. Alcalde del Ayuntamiento de Santa Lucía de Tirajana; 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 LGT, de acuerdo con lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera,

[*] **Ponente: Sr. Belda Quintana.**

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 dictaron el Acuerdo y la Resolución referidos dictados a partir de mayo de 2021, y que no es otra que la ya referida LGT, sin perjuicio de la aplicación de la referida LPACAP con carácter supletorio.

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

(...)

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" (...) ».

Esta doctrina, pues, resulta de aplicación en el presente caso.

4. En lo que se refiere a la competencia para dictar la resolución en este procedimiento, en la Propuesta de Resolución se afirma al respecto que *«De conformidad con los artículos 174.2 de la Ley General Tributaria y 5.2.e) del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, y el artículo 217 de la Ley General Tributaria, correspondiendo la declaración de responsabilidad y la derivación de la actividad administrativa a la Tesorería Municipal, y no existiendo regulación normativa que atribuya la competencia de revisión a un órgano distinto del ya competente por razón de la materia, el órgano que ostenta la competencia material para el ámbito de la declaración de*

la responsabilidad, esto es, el Tesorero/a Municipal es el competente para resolver la revisión.

En relación a la devolución de ingresos que se pudieran derivar del acuerdo previo de la declaración de nulidad de los actos de inicio y declaración de responsabilidad, de conformidad con el artículo 21."1.s) de la Ley de Bases de Régimen Local, correspondería el acuerdo de devolución de ingresos indebidos contemplado en el artículo 32 de la Ley General Tributaria al Alcalde-Presidente».

5. El procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 10 de agosto 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, en la solicitud inicial presentada por el interesado se ha manifestado lo siguiente:

«Que el pasado mes de julio he tenido conocimiento de sendas cartas de pago, remitidas a un domicilio que no me corresponde, en concreto las de referencia 000077169432 e identificación 1 098 22 2 201 y la de referencia 000077169322 e identificación 1 098 22 2 201, emitidas contra mi persona por tributos de unos inmuebles sitos en la C/ (...) , desde el año 2011.

Que no poseyendo ningún inmueble en esa ubicación me dirigí a esta Corporación en solicitud de información.

En respuesta a mi petición, con fecha 18 de julio de 2022 se me ha dado traslado de un expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria contra mi persona de la entidad mercantil (...) con C.I.F. (...) en el procedimiento de apremio 48289 de este Ayuntamiento, del que no he tenido conocimiento alguno hasta el momento presente.

Por ello, a la vista de la documentación entregada, vengo a solicitar la NULIDAD DE ACTUACIONES de las referidas cartas de pago, así como de todo el expediente seguido en mi contra al habérseme dejado en absoluta indefensión, con vulneración entre otros preceptos del artículo 24 CE, pues por esta Corporación se ha acudido a mi citación edictal, sin hacer investigación alguna sobre mi domicilio, habiéndose remitido las citaciones a un domicilio que no me corresponde.

Del expediente aportado se desprende, entre otros hechos relevantes, que:

1.- Con fecha de firma 16.03.2021 por parte del Sr. concejal De Gestión, Recaudación e Inspección tributaria del Ayuntamiento de Santa Lucia se acordó la declaración de fallido de la mercantil (...)

2.- Con fecha de firma 26.05.2021 se acordó iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria contra mi persona, (...).

3.- Con fecha de registro de salida 27.05.2021 se acordó comunicar la incoación del expediente a los interesados.

4.- Para la comunicación anteriormente referida, según consta en el expediente se remite notificación a un domicilio que no es mío, con la siguiente indicación:

"Para: (...)

Dirección: (…)

Evidentemente, con esa comunicación, jamás pudo llegar su destinatario, básicamente por dos razones: la primera porque no es mi domicilio y la segunda, más evidente, por la insuficiente claridad en la dirección.

Como es de imaginar, por las razones antedichas nadie retiró la comunicación.

5.- A la vista de tan insuficiente labor de averiguación domiciliaria, y sin ninguna otra gestión, con fecha 16 de julio se publicó en el BOE el anuncio de notificación de 22 de junio de 2021.

6.- Con fecha 17 de diciembre de 2021, a pesar de la anterior notificación negativa, se vuelve a notificar en el mismo domicilio antes señalado:

"Para: (...)

Dirección: (…)

7.- Al igual que ocurrió anteriormente, al remitirse a una dirección incorrecta no fue retirado por fo que se volvió a publicar en el BOE el 25 de enero de 2022.

Señalar que mi domicilio particular, desde hace muchos años está en la (...) de San Bartolomé de Tirajana, lo cual con una mínima labor de comprobación lo hubieran averiguado esta Administración sin ninguna dificultad. Añadir que además figuro dado de alta en la Dirección Electrónica Única.

Es reiterada la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, en materia de notificaciones edictales, que estas han de ser el último recurso y siempre que se hayan agotado los medios racionales de averiguación domiciliaria, cosa que insisto, no ocurrió en el caso presente. Por ello, se me ha dejado en absoluta indefensión. Sin posibilidad de hacer

alegación alguna sobre la responsabilidad subsidiaria e incluso sobre los periodos exigidos que es muy probable que sino todos algunos pudieran estar prescritos.

Es por ello que de conformidad con lo previsto en el artículo 47.1 a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en relación con el 24.CE española, a VI, SOLICITO que tenga por presentado este escrito, y en su mérito, se declare la NULIDAD DE PLENO DERECHO de las cartas de pago más arriba referenciadas así como de todo el procedimiento respecto a mi persona evitando así todo tipo de indefensión».

2. Asimismo, el interesado presentó, en un momento posterior, un escrito de ampliación de su solicitud inicial, en el que resulta de interés lo siguiente:

«SEGUNDO.- EN CUANTO A LA LESIÓN DEL DERECHO A LA DEFENSA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO.

Un análisis detallado del expediente administrativo solo puede llevar a la misma conclusión: el improcedente proceder del Ayuntamiento de Santa Lucía a la hora de conocer e identificar el domicilio fiscal del interesado y notificar en ese lugar todos los actos comprensivos del procedimiento de derivación: el acuerdo de inicio y la resolución. De especial trascendencia es el acuerdo de derivación, concebido como el acto de mayor trascendencia del procedimiento pues, por un lado, abre el plazo para interponer recurso o reclamación y, por otro, concede el período voluntario para el ingreso de la deuda.

Lo cierto es que de los documentos que se incorporan con esta petición de nulidad se infiere, sin mayores esfuerzos valorativos, una conclusión definitiva: el error del órgano gestor de considerar que el domicilio del interesado se encontraba en la(...), cuando es claro y manifiesto que el mismo se sitúa en la calle (...), en el municipio de San Bartolomé de Tirajana (CP 35106).

No es solo que se produjera la grosera irregularidad de desconocer el domicilio fiscal del interesado sino que, por añadidura, ni siquiera el intento de notificación en la (...) podía reputarse correcto al omitirse el número de apartamento en que debía entregarse la comunicación.

Todos los intentos de notificación incurren en el mismo error y esa circunstancia, exclusivamente imputable a la Administración, imposibilitó que el interesado conociera actuaciones que afectaban a su esfera personal. Pero es que no sólo se le ha producido una innegable indefensión sino que, además, sobre la base de unos actos administrativos desprovistos de toda eficacia (atributo que queda íntimamente ligado a la correcta notificación) se realizan actos de embargo en cuentas privativas del contribuyente.

Se trata de un anómalo funcionamiento administrativo que, se mire como se mire, resulta del todo punto inexplicable. De entrada, por errar en conocer el domicilio fiscal del

administrado cuando se trata de un dato que declara, de manera anual, el exponente en sus declaraciones tributarias y coincide, además, con los datos del padrón municipal.

Pero menos explicación podemos encontrar a que ante el conocimiento del Ayuntamiento que la comunicación de inicio del procedimiento de derivación no llegó a manos del interesado, y que provocó la notificación por boletín, persistiera en los intentos posteriores en el mismo domicilio sin reparar en la posible irregularidad que estaba cometiendo.

Con esos antecedentes, como decimos, es pacífico que dirigir los actos de trascendencia tributaria a domicilios manifiestamente incorrectos impide a los administrados reaccionar ante ellos y ejercer sus derechos más elementales. Con especial intensidad en el caso de un supuesto responsable tributario al que el artículo 174.5 LGT le otorga el derecho de recurrir tanto el presupuesto de la derivación como la legalidad de las liquidaciones objeto de derivación. Téngase en cuenta que dentro de esas liquidaciones derivadas se encontraban unas relativas al Impuesto sobre el Incremento del Valor del Terreno de Naturaleza Urbana que en el caso de haberse notificado de fom1a conecta concedían al responsable la posibilidad de invocar la nulidad de pleno derecho de esas deudas tributarias por la expulsión del ordenamiento jurídico por el TC de su método de cálculo.

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

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

Respecto al lugar donde debieron practicarse las notificaciones de todos los trámites del procedimiento no hay debate posible. Así, el artículo 110.2 LGT determina:

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".

(...)

Y es que si el legislador ha querido que los intentos infructuosos en el propio domicilio pueda dar paso a la notificación por comparecencia, es obligado que esos intentos - cuando son en el propio domicilio-- se lleven a cabo con cumplimiento de todas las formalidades legales pues de ello dependerá la validez de la notificación para citación por comparecencia,

configurada, como hemos visto, como remedio extraordinario, supletorio y excepcional dado que supone una evidente debilitación del derecho de defensa y del derecho a la tutela judicial.

Por razones elementales de seguridad jurídica, los anteriores hechos son calificados unánimemente por la jurisprudencia como constitutivos de la ineficacia de los actos erróneamente notificados y, por extensión, de la nulidad radical de pleno derecho. Así lo confirma, la Sentencia de 20 de julio de 2015 de la Audiencia Nacional (recurso 302/2012) que, reproduciendo otros pronunciamientos del Tribunal Supremo, afirma (el negrita y subrayado es nuestro):

(...)

En definitiva, la revisión exhaustiva del expediente no arroja ninguna duda sobre la incorrecta notificación del procedimiento de derivación al 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 el acuerdo de derivación y posteriores actuaciones ejecutivas».

3. Por último, consta en la Propuesta de Resolución que la cantidad abonada de forma efectiva por el interesado asciende a 6.648,46 euros, en virtud del procedimiento de derivación de responsabilidad mencionado.

III

En cuanto a la tramitación del presente procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho, se han realizado las siguientes actuaciones.

1. El día 10 de agosto de 2022 se presentó por parte del interesado la solicitud de revisión de oficio objeto del presente procedimiento administrativo y el día 18 de enero de 2023 el escrito de ampliación de tal solicitud, ambos reproducidos con anterioridad.

2. El día 8 de marzo de 2023 el Tesorero accidental dictó Resolución por la que no admitió a trámite la solicitud del interesado y este interpuso recurso contencioso-administrativo contra la misma ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Las Palmas de Gran Canaria, que dictó la Sentencia 0000154/2024, de 27 de mayo, estimando parcialmente el recurso interpuesto.

Así, en dicha Sentencia en la que se señala de forma expresa que la misma, exclusivamente, se pronunciará acerca de si la inadmisión de la solicitud del

interesado era o no procedente, se afirma brevemente sobre la cuestión de fondo de este supuesto que:

«Este es el caso, (...) aporta un acervo documental del que se puede desprender que en el momento de las notificaciones su domicilio habitual y fiscal no era aquél al que la Corporación Municipal dirigió las comunicaciones postales derivadas del Expediente de derivación. Por tanto se hace necesario valorar en el procedimiento administrativo si la Administración desplegó la actividad precisa para garantizar un conocimiento material del contenido de las resoluciones por cuanto ello, más allá de la regularidad formal de las mismas, es lo nuclear en materia de notificaciones. Y es como señala la STS de 16 de noviembre de 2.016 "lo relevante en las notificaciones no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas o hayan podido tener conocimiento del acto notificado".

Y a tales efectos resultará preciso ponderar el alcance que pudo tener, a los efectos discutidos, la consignación de un domicilio por (...) en la escritura de compraventa de 30 de enero de 2.013 (Folios núm,. 248 y ss del Expediente Administrativo) y si ello podía entenderse como la comunicación de un domicilio fiscal por su parte que, además, tuviera eficacia sine die frente al Ayuntamiento salvo comunicación de alteración o cambio del mismo por el particular».

La Administración interpuso recurso de apelación contra esta sentencia, lo que dio lugar, tras su correspondiente tramitación judicial, a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo 000545/2024, de 28 de noviembre, por la que se desestimó dicho recurso.

3. El 26 de febrero de 2025 el Alcalde-Presidente tomó conocimiento de las referidas Sentencias y dio traslado de las mismas a la Tesorería Municipal a fin de que se llevasen a efecto. El día 6 de mayo de 2025 la Tesorería del Ayuntamiento acordó admitir a trámite la solicitud del interesado, iniciar la tramitación del presente procedimiento administrativo y otorgarle trámite de vista y audiencia al interesado, quien presentó escrito de alegaciones, manifestándose que:

«1.- El Ayuntamiento de Santa Lucía de Tirajana se refiere a una escritura de 2013 (de una anterioridad de ocho años respecto al momento que intentó notificar el acto de derivación) en la que el exponente no comparecía en su propio nombre y derecho sino en nombre y representación de la sociedad (...). Ni esa escritura puede asimilarse a una declaración de domicilio ante el Ayuntamiento, proyectándolo al concepto de "domicilio fiscal", ni dispensaba a esta Administración a realizar en el 2021 la obligada comprobación de conocer donde radicaba el verdadero y único "domicilio fiscal" del administrado.

2.- Es un hecho objetivo que el domicilio fiscal del recurrente, desde el año 2005, se encuentra en la calle (...), en el municipio de San Bartolomé de Tirajana (CP 35106). Así lo evidencian el certificado censal de la AEAT que acredita el domicilio fiscal en dicha dirección y el certificado de empadronamiento del Ilustre Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana que constata el domicilio con fecha de alta 1O de junio de 2005, documentos aportados en sede judicial y que se vuelven a aportar para una mejor identificación.

3.- Que el domicilio fiscal del interesado se encontraba en la calle (...) es un hecho probado ante órgano judiciales y ratificado por dos sentencias firmes».

4. Por último, se emitió Propuesta de Resolución el 10 de septiembre de 2025.

IV

1. La Propuesta de Resolución estima la solicitud de nulidad formulada por el interesado y en ella se declara que:

«PRIMERO.- La Tesorería Municipal debe acordar la nulidad de pleno derecho de sus actos de 26/05/2021, de inicio de procedimiento, y de 10/12/2021, de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria de (...), con NIF número (...), de las deudas mantenidas por la mercantil declarada fallida, (...), con NIF (...), por importe total de 30.464,54 euros.

SEGUNDO.- Acordada la declaración señalada en el apartado anterior, la Tesorera Municipal informará y propondrá al Alcalde-Presiente ordenar la devolución a (...), en concepto de ingreso indebido, del importe abonado en pago de la deuda tributaria derivada y que al día de la fecha asciende a un principal de 6.648 euros, así como el Interés de demora devengado desde el momento que se han efectuado los ingresos hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución».

2. Además, en dicha Propuesta de Resolución se afirma acerca de la cuestión de fondo que *«Atendiendo a la necesidad de ponderar el alcance que pudo tener la consignación en la escritura de compraventa de 30 de enero de 2013 como domicilio de (…) (Pág núm,. 248 y 249 del Expediente), deben ser objeto de valoración las circunstancias concurrentes:*

• La consignación del domicilio del Sr (...) en la escritura se compraventa tenía carácter secundario, no principal. La parte vendedora de los inmuebles fue la entidad "(...) ", no las personas físicas que actuaron en su nombre y representación. Los datos de identificación y domicilio social de la mercantil son los que adquirieron en la transmisión el carácter de principales, no aquellos que corresponden a sus representantes

• La traslación de la escritura de la compraventa, y por tanto, de los datos en ella contenidos, se efectuó al Ayuntamiento de Santa Lucía de Tirajana en cumplimiento del deber de la mercantil de realizar la declaración de la transmisión de los inmuebles a los

efectos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. La comunicación de los datos de identificación y residencia habitual de los administradores mediante consignación en la escritura de compraventa no resulta equivalente a la comunicación de domicilio fiscal que realiza un obligado tributario a la Administración Tributaria Municipal.

Conforme a lo anterior expuesto, tras los intentos infructuosos de notificación, aunque constara en todas las certificaciones de Correos ausente durante el reparto y depósito de aviso en el buzón y, en ningún caso, domicilio desconocido, atendiendo al origen del dato del domicilio del interesado la Administración debió prever, bien la posibilidad de un cambio de domicilio del deudor al haber transcurrido ocho años desde la compraventa, bien que el dato recogido en la escritura fuera erróneo, circunstancia que a la vista del expediente, es la circunstancia que ha concurrido en el presente caso.

CUARTO.- APLICACIÓN DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL.

De conformidad con la doctrina jurisprudencia citada en el fundamento de derecho primero, y una vez ponderado el alcance de la consignación en la escritura de compraventa de 30 de enero de 2013 como domicilio de (...), la (...), ante los intentos infructuosos de notificación en el citado domicilio, esta Administración debió intentar garantizar el conocimiento de los actos objeto de notificación solicitando información sobre el domicilio a otras Administraciones Tributarias.

No habiéndose desplegado en el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria la actividad precisa requerida por las circunstancias del presente caso, que garantizaran el conocimiento material sus resoluciones por el interesado, cabe concluir que concurren las circunstancias previstas en el artículo 217.1.a) y, en consecuencia, debe acordarse la declaración de nulidad de pleno derecho de los acuerdos de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad de 26 de mayo de 2021 y el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria de 1O de diciembre de 2021».

Por último, el interesado, mediante otrosí y para el caso de que no se estimara la procedencia de la revisión de oficio, solicitó la revocación de las referidas resoluciones administrativas de naturaleza tributaria conforme al art. 219 LGT, señalando la Administración sobre ello en dicha Propuesta de Resolución que:

«QUINTO.- IMPROCEDENCIA DE TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE REVOCACIÓN INSTADA POR EL INTERESADO.

El procedimiento de nulidad de pleno derecho, iniciado a instancia del interesado y en cumplimiento del fallo de la sentencia de 27 de mayo de 2024, requiere la valoración de la concurrencia de las circunstancias del artículo 217.1.a) y su tramitación conforme a los requisitos legalmente previstos, entre los que se encuentran la emisión del preceptivo

informe por el Consejo Consultivo de Canarias (Art 217.4). Una conclusión anticipada del procedimiento de nulidad de pleno derecho para dar el inicio a la tramitación de un procedimiento de revocación, tal y como propone el interesado en aras a una mayor eficacia administrativa, al margen de que requeriría una previa valoración jurídica de las causas sustantivas para la tramitación del procedimiento de revocación, conllevaría el incumplimiento de la sentencia y de la regulación legalmente establecida para la tramitación del procedimiento de nulidad de pleno derecho, suprimiendo las garantías de legalidad y seguridad jurídica específicamente previstas en el mismo mediante la emisión del preceptivo informe por el Consejo Consultivo de Canarias».

3. En este caso, con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo, es preciso tratar varias cuestiones.

3.1. En primer lugar, este Consejo Consultivo ha manifestado de forma reiterada y constante en multitud de Dictámenes, como por ejemplo en el Dictamen 68/2025, de 6 de febrero, 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.

3.2. En segundo lugar, el objeto del presente Dictamen no es otro que el determinar si la Propuesta de Resolución es o no conforme a Derecho, lo que implica necesariamente pronunciarnos acerca de si concurre o no la causa de nulidad aducida por el interesado, con cuya concurrencia, además, está plenamente conforme la Administración, siendo la misma la correspondiente al art. 217.1.a) LGT «*a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional*».

3.3. En tercer lugar, constituye un hecho indubitado que la notificación de las dos Resoluciones, cuya declaración de nulidad se pretende, se efectuaron en la (…)

y no en el domicilio fiscal del interesado, que se sitúa en la calle (...), en el municipio de San Bartolomé de Tirajana.

Así, la dirección en la que se llevó a cabo la notificación fue la que constaba en una escritura pública de compraventa de 2013, pero dicha dirección era la correspondiente únicamente a la entidad mercantil (...), no siendo la dirección del interesado, quien actuó en dicha compraventa como administrador de la misma.

Este hecho, como se ha dicho, es un hecho indubitado pues su realidad está debidamente demostrada en virtud de la documentación obrante en el expediente, la cual no es puesta en cuestión por la propia Administración, ni por el órgano judicial cuya Sentencia firme se reprodujo parcialmente con anterioridad.

3.4. Por tanto, nos hallamos ante una notificación efectuada de forma deficiente al estar dirigida a una dirección distinta del domicilio fiscal del interesado. Además, la Administración contaba con medios suficientes para conocer cuál era el verdadero domicilio del interesado y efectuar en el mismo la notificación de las resoluciones referidas, pues, como alega el interesado, figura dado de alta en la Dirección Electrónica Única y consta su domicilio fiscal en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, entre otros medios que tenía la Administración para conocer dicho domicilio, como el Padrón municipal, lo que evidencia que a la hora de averiguar cuál era el domicilio del interesado no se actuó con la debida y exigible diligencia por parte de la Administración.

4. Pues bien, teniendo presente lo anteriormente expuesto, procede señalar que, en cuanto a la normativa concreta aplicable al presente supuesto, 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*». Y el art. 112.1 LGT establece que «*Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar».* Por ello, no cabe duda de que las notificaciones debieron hacerse en la dirección del domicilio fiscal del interesado y no donde la Administración las efectuó.

5. Además, este Consejo Consultivo ha manifestado con carácter general en relación con las notificaciones irregulares en los procedimientos tributarios no

sancionadores y concretamente en relación con la causa de nulidad aducida en tales casos, la correspondiente al art. 217.1.e) LGT, por ejemplo, en su Dictamen 28/2023, de 26 de enero, entre otros muchos, que:

«En cuanto al segundo motivo de nulidad en el que se puede considerar que incurre la Resolución referida, relacionado con la tramitación del referido procedimiento tributario, las correspondientes a las notificaciones mencionadas, que a juicio de la interesada fueron irregulares, es decir, la causa del art. 217.1.e) LGT, es preciso recordar lo señalado por este Consejo Consultivo en el Dictamen 254/2022, de 21 de junio, en un supuesto similar a este, si bien en aquel caso sí nos hallábamos ante un procedimiento sancionador, en el que se manifestó acerca de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas, lo siguiente:

«"Admitido, de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2), debemos recordar que, como presupuesto general, lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo´.

Pues bien, el análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitablemente muy casuística- pone de relieve que, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos. En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación.

En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter `residual´, `subsidiario´, `supletorio´ y `excepcional´, de `último remedio´ -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos (SSTC 65/1999,

de 26 de abril, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2), ha señalado que tal procedimiento `sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación´ (STC 65/1999, cit., FJ 2); que el órgano judicial `ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación´ (STC 163/2007, cit., FJ 2) (...) .

Pero también hemos puesto énfasis en el hecho de que la buena fe no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aun cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente (SSTC 76/2006, de 13 de marzo y 2/2008, de 14 de enero), bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo; 163/2007, de 2 de julio; 223/2007, de 22 de octubre; 231/2007, de 5 de noviembre; y 150/2008, de 17 de noviembre), (...) ".

Sentados los criterios expuestos, concluía en congruencia con ellos este Organismo con ocasión del DCC 201/2017 antes mencionado:

"Una vez fijados con claridad los criterios que permiten determinar en cada caso concreto si debe o no entenderse que el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado (y, por ende, se le causó o no indefensión material), procede distinguir, fundamentalmente, entre los supuestos en los que se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma (o reclamadas en la interpretación de las mismas por la doctrina de esta Sala), y aquellos otros en los que alguna o algunas de dichas formalidades no se respetan.

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 (...) .

Ahora bien, en lo que al caso que se examina interesa, la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado quiebra, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación y aunque el obligado tributario no hubiese comunicado a la Administración el cambio de domicilio, 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) (...) .

Por lo demás, la jurisprudencia constitucional ha planteado –como resumidamente expone la STC 72/1999– la exigencia de tres requisitos para que la falta de emplazamiento tenga relevancia constitucional: en primer lugar, es preciso que el no emplazado tenga un derecho subjetivo o interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución que se adopte en el proceso o procedimiento administrativo; en segundo lugar, es necesario que el no emplazado personalmente haya padecido una situación de indefensión a pesar de haber mantenido una actitud diligente; y por último, se exige que el interesado pueda ser identificado a partir de los datos que obran en el expediente"».

6. Sin embargo, una vez expuesto todo lo anterior procede analizar la cuestión de fondo del presente asunto, que no es otra que determinar si concurre la causa de nulidad aducida por el interesado o no, esto es, la correspondiente al art. 217.1.a) LGT. Causa que, por otra parte, es la única analizada por la Administración en la Propuesta de Resolución.

Pues bien, en el Dictamen 571/2024, de 9 de octubre, se ha señalado sobre esta causa de nulidad, siguiendo la constante y reiterada Doctrina de este Consejo en la materia, lo siguiente:

«3. En el presente caso se esgrime, además, como causa de nulidad la prevista en el art. 217.1, letra a) LGT, esto es, actos «que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional» [de idéntico contenido a la prevista en el art. 47.1.a) LPACAP], y que se vincula con el derecho fundamental reconocido por el art. 24.1 de la Constitución Española. El mandato constitucional de no indefensión se dirige específicamente hacia el ámbito jurisdiccional y, por analogía, se aplica también a la Administración, aunque ya en

estos casos en el ejercicio de las potestades sancionadoras, por lo que 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.

Al referido ámbito es al que contrae, pues, su virtualidad propia el art. 24.1 CE. Lo que no es el caso del supuesto que nos ocupa, en que la revisión de oficio se plantea respecto de las actuaciones practicadas en el seno de un procedimiento de recaudación en vía ejecutiva -providencia de apremio y diligencia de embargo- llevado a cabo por la Agencia Tributaria Canaria. Y aunque se trata de un acto de gravamen, carece dicho acto de naturaleza propiamente sancionadora.

Como se afirma en nuestro Dictamen 469/2023, de 16 de noviembre [con cita del Dictamen 450/2019, de 5 de diciembre], «ello no es, en modo alguno, óbice para afirmar la necesaria observancia y el obligado respeto de los derechos de defensa en todo procedimiento administrativo; incluso, cabe señalar, más allá de las prescripciones legales aplicables en cada caso, en tanto que, como principio general del Derecho, la proscripción de la indefensión es un mandato general que vincula sin excepción a todos los Poderes Públicos.

Pero sí excluye su caracterización como derecho fundamental en sentido estricto, cuando se propugna su aplicación fuera del campo del Derecho administrativo sancionador; y, por tanto, no cabe invocar la causa de nulidad legalmente prevista para los actos administrativos que se pretende en este caso para acudir a la vía de la revisión de oficio, mediante el ejercicio de la acción de nulidad igualmente contemplada por nuestro ordenamiento jurídico [art. 106.1.a) LPACAP]».

Por lo demás, y como se ha indicado en nuestro Dictamen 311/2023, de 13 de julio, *« (...) el Tribunal Supremo descarta la posibilidad de defender la aplicación del art. 24 CE 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 (LRJAP-PAC), paralelo a los motivos de nulidad previstos en el art. 217.1.a) 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 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 todo lo expuesto, se entiende que en el presente caso no concurre la causa de nulidad contemplada en el art. 217.1, letra a) LGT, pues no nos encontramos ante actos realizados en el marco de un procedimiento sancionador».

Este mismo criterio se sigue en posteriores pronunciamientos, como en el Dictamen 645/2024, de 7 de noviembre, en el que se reproduce la doctrina constitucional sintetizada en la STC 147/2022, de 29 de noviembre, sobre la proyección de las garantías del art. 24 CE al ámbito administrativo en referencia con las notificaciones, así como en el Dictamen 68/2025, de 6 de febrero, que también se pronuncia sobre esta causa de nulidad.

Esta doctrina también es aplicable al presente asunto y determina, primeramente, que, si bien es cierto que las deficiencias en las notificaciones en las que incurrió la Administración ocasionaron una indefensión material que afectó claramente al interesado, también es cierto que el procedimiento tributario en el que tales notificaciones se produjeron, en modo alguno se puede considerar como un procedimiento de carácter sancionador y, por tal razón, se considera que no concurre la causa de nulidad del art. 217.1.a) LGT, por lo que no procede la revisión de oficio que se pretende, por tal causa.

7. Por último, es necesario precisar, por un lado, que este Consejo Consultivo no puede pronunciarse sobre la revocación de las Resoluciones que, de acuerdo con el art. 219 LGT, solicita el interesado -y que, en caso de estimarse pudiera constituir una satisfacción extraprocesal de la pretensión del interesado, careciendo entonces de objeto cualquier procedimiento revisor-, ya que su intervención no resulta preceptiva en estos casos de revocación -tal y como se ha señalado, entre otros, en los Dictámenes 460/2017, de 19 de diciembre, y 302/2018, de 29 de junio- y, por otro lado, nos hemos de ceñir necesariamente a la causa de nulidad aducida por el interesado y la Administración en su Propuesta de Resolución, como no pude ser de otra manera, y no podemos pronunciarnos sobre otros motivos de nulidad en los que pudiera haber incurrido la Administración al haber efectuado las referidas notificaciones irregulares**,** no alegados por el interesado, pero tampoco analizados ni invocados por la propia Administración en la instrucción del procedimiento ni en la propia Propuesta de Resolución sometida a nuestro dictamen, lo que pudiera suponer, en su caso, en el momento en el que se resuelva el presente procedimiento, una vulneración de lo dispuesto en el art. 88.1 LPACAP, que dispone que la resolución que ponga fin al procedimiento decidirá todas las cuestiones planteadas por el interesado y aquellas otras derivadas del mismo.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución del procedimiento administrativo de revisión de oficio por la que se estima la declaración de nulidad solicitada por el interesado, se considera contraria a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV del presente Dictamen, razón por la que no procede la revisión de oficio por la causa aducida, sin perjuicio de la observación realizada en el apartado 7 del citado fundamento sobre la solicitud de revocación efectuada por el interesado.