

D I C T A M E N 5 2 9 / 2 0 2 5

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 18 de diciembre de 2025.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional de 8 de julio de 2021, del Administrador de Tributos interiores y propios de Santa Cruz de Tenerife, con n.º LIQUR12017000034670801, dimanante del expediente n.º 20170000346708, en materia de Impuesto General Indirecto Canario (EXP. 495/2025 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente dictamen, solicitado mediante oficio con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 12 de noviembre de 2025, 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 la empresa «(...)» -en lo sucesivo, (...)-, a fin de declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional de 8 de julio de 2021, del Administrador de Tributos interiores y propios de Santa Cruz de Tenerife, con n.º LIQUR12017000034670801, dimanante del expediente n.º 20170000346708, en materia de Impuesto General Indirecto Canario -en adelante, IGIC-.

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: Sr. Belda Quintana.

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 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 adelante, LATC-, en relación con el art. 15 EATC y el art. 5.4 RGDLT].

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 RGDLT.

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 15 de julio 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 (...) en representación de la entidad mercantil (...).

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 7 de abril de 2017 la entidad mercantil (...), adquiere de «(...)» el pleno dominio de la Villa n.º (...), sita en el conjunto residencial (...), dentro del Plan

Parcial (...), mediante escritura pública [protocolo n.º 965], por un importe de 1.102.100,00 €, repercutiendo la parte vendedora a la compradora la cantidad 72.100,00 € en concepto de IGIC al tipo del 7 %.

2. Con fecha 31 de enero de 2018 la empresa (...) presenta la autoliquidación del IGIC [modelo 420] correspondiente al cuarto trimestre de 2017, con resultado a devolver de 86.391,46 € [iniciando de esta forma un procedimiento de devolución derivado de la normativa del referido impuesto], importe que fue reintegrado el 28 de octubre de 2019.

3. El 6 de abril de 2021 se inicia por la Administración de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, con relación al obligado tributario [...], un procedimiento de comprobación limitada [expediente n.º 20170000346708], al objeto de determinar la deducibilidad de las cuotas de IGIC soportadas durante el ejercicio 2017, pues la Administración disponía de información obtenida a través de la vendedora [«(...)»], que acreditaba un uso del inmueble por parte de los propietarios o por personas autorizadas en las siguientes fechas durante el ejercicio 2017:

- Fecha de Llegada: 23/2/17; 14/3/17.

- Fecha de Salida: 8/3/17; 6/4/17.

4. Con fecha 8 de julio de 2021 el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife dicta Resolución conteniendo liquidación provisional en el expediente de comprobación limitada n.º 20170000346708, denegando la deducibilidad de la cuota de 72.100,00 € soportada en la adquisición del inmueble y regularizando la situación tributaria.

A este respecto, cabe indicar que, con fecha 16 de julio de 2021, se notifica a (...) la citada Resolución-liquidación, arrojando una cuota a ingresar de 81.374,24 €.

5. Con fecha 17 de agosto de 2021 la mercantil (...) interpone recurso de reposición contra la precitada Resolución-liquidación, solicitando su suspensión. Se hace constar que el 15 de agosto fue festivo nacional trasladado en Canarias al 16 de agosto, por lo que el 17 de agosto constituyó el primer día hábil.

6. Con fecha 17 de septiembre de 2021 se dicta Resolución del Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife por el que se inadmite, por extemporáneo, el recurso de reposición interpuesto por el obligado tributario (...) frente a la Resolución-liquidación de 8 de julio de 2021.

Como señala el órgano instructor, «la Resolución del citado recurso de reposición interpuesto en esta fase voluntaria, se intentó notificar infructuosamente en el domicilio situado en la calle (...), (38670) Adeje, los días 6 y 7 de octubre de 2021, en franjas horarias distintas, de mañana y tarde, devolviéndose los envíos por “ausente en reparto” en ambas ocasiones, dejándose aviso, no retirado, y consecuentemente, el 27 de octubre de 2021, se procedió a publicar en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria Canaria (anuncio 2021/043, de 27/10/2021) y en el Boletín Oficial del Estado (anuncio núm. 2021/257, de 27/10/2021) la correspondiente citación para notificación por comparecencia, teniendo la Administración por completado el trámite el 12/11/2021, ante la incomparecencia de la referida entidad».

7. Como se indica en la Propuesta de Resolución -y resulta del expediente instruido-, «el camino procedimental que sigue a la (...) resolución del recurso de reposición, se puede resumir brevemente en los siguientes pasos:

1) Ya en fase ejecutiva, la Administración de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife inicia actuaciones recaudatorias en relación con las deudas originadas por la liquidación de referencia, dictando al efecto la providencia de apremio núm. PA20210096979 y número justificante: 5992100075726 -requiriendo el pago con los recargos correspondientes a través de escrito notificado, el 7 de diciembre de 2021, en la dirección electrónica de la entidad (...), que acepta la notificación el 14 de diciembre de 2021-.

2) Contra dicha Providencia la representación de la mencionada entidad interpuso recurso de reposición (expte. 20220000036194) instando la nulidad de dicha providencia, con solicitud expresa de suspensión, acogándose a la previsión contenida en el artículo 167.3 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), sin necesidad de aportar garantía, alegándose que no había existido resolución previa de su recurso de reposición en voluntaria, en el que también se había instado la suspensión del cobro.

3) Respecto a la petición de suspensión de la fase ejecutiva, la Administración de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, por resolución de 20 de enero de 2022, desestima la suspensión instada en el recurso de reposición interpuesto en apremio, no accediendo a la misma al no constar garantizado el pago de la deuda. Y frente a esta resolución de desestimación de la suspensión, la representación de la entidad instó reclamación económico-administrativa el 7 de febrero de 2022. La Junta Económico-Administrativa, desestima el 10 de abril de 2023 la Reclamación Económico Administrativa interpuesta, pronunciándose únicamente sobre esa instada desestimación de la suspensión de la Providencia -en idéntico sentido que la resolución por la que la Administración desestima la suspensión-.

4) Y en relación con el fondo del recurso de reposición interpuesto en fase ejecutiva, la Administración de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife consideró que el motivo alegado

por el recurrente, para oponerse a la Providencia de Apremio era, sucintamente, la “nulidad de la providencia de apremio con fundamento jurídico en causas tasadas del art. 167 LGT. Que se ampara en la doctrina impuesta por la Sala III del Tribunal Supremo, que ha resuelto en Sentencia (sic, sin más referencias, tanto en el recurso de reposición como en la Resolución de éste) que la Administración, cuando pende ante ella un recurso contra la liquidación en período voluntario, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa”. Y a la vista de que no estaba pendiente la resolución del recurso de reposición, sino que éste se había inadmitido en fase voluntaria y atendiendo a los citados intentos de notificación efectuados, la Administración de Recaudación desestimó, el 25 de julio de 2023, el recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio».

III

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

1. Con fecha 15 de julio de 2025 (...), actuando en nombre y representación de la empresa (...) interpone recurso especial de revisión de actos nulos de pleno derecho ex art. 216, letra a) y 217 LGT contra la Resolución-liquidación provisional emitida por el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife con fecha 8 de julio de 2021, en el seno del procedimiento de comprobación limitada n.º 20170000346708.

La reclamación se pronuncia en los siguientes términos:

«PRIMERO. Con fecha de efectos 7 de abril de 2017, mediante escritura pública de Compraventa y elevación a público de Contrato de Gestión otorgada ante la notario (...), con número de protocolo 965, se adquiere de la entidad mercantil (...) el pleno dominio de los siguientes inmuebles; Villa Número (...), sita en el conjunto residencial (...), dentro del Plan Parcial “(...)”.

De acuerdo con la estipulación segunda de la citada escritura de compra, el precio acordado es de 1.102.100,00 €, a los que corresponde una cuota devengada de IGIC de 72.100,00€ de IGIC al 7%.

SEGUNDO. Con fecha 31 de enero de 2018, presenta la autoliquidación (Modelo 420 con Nº justificante 4207660894010) correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2017 con un resultado a devolver por importe de 86.391,46 €, dicho importe fue devuelto con fecha 28 de octubre de 2019.

TERCERO. La administración tributaria con fecha 18 de abril de 2021 inició el presente procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de una propuesta de liquidación provisional.

Señala la liquidación que dicha propuesta fue puesta a disposición de la entidad (...) con fecha 7 de abril de 2021 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de notificaciones electrónicas. Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación sin que el obligado tributario o su representante hubieren accedido a su contenido, se entendió que la notificación fue rechazada con fecha 18 de abril de 2021, teniendo por efectuado el trámite de notificación y continuando con el desarrollo del procedimiento.

Consecuencia de ello, al encontrarse la mercantil incurso en el trámite de renovación/nueva obtención de la firma, permaneció ajena a la existencia de la Propuesta, y en consecuencia no se pudieron presentar alegaciones frente a la misma.

CUARTO. El objeto del Procedimiento de Comprobación Limitada consistía en determinar la deducibilidad de las cuotas de IGIC soportadas durante el ejercicio 2017, concluyendo finalmente la Administración Tributaria no considerarlas como deducibles, en aplicación de la normativa del IGIC aplicable a la cuota soportada en la adquisición del inmueble al que se hace referencia en el antecedente de hecho primero por importe de 72.100,00 €.

QUINTO. La propia motivación de la Liquidación Provisional, hace mención expresa a que La entidad mercantil (...) en calidad de operador del inmueble adquirido por el obligado tributario (...) HABÍA INFORMADO A LA ADMINISTRACIÓN DE TRIBUTOS INTERIORES Y PROPIOS, del uso del inmueble por parte de los propietarios o por personas autorizadas en las siguientes fechas durante el ejercicio 2017: (...) .

Y en su virtud, en relación con la deducibilidad de las cuotas del IGIC soportadas por el obligado tributario, con remisión a los números 5 y 6 del artículo 29 de la Ley 20/1992, de 7 de junio en relación a los requisitos objetivos de la deducción y a la contestación vinculante emitida por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias (nº 1584 de fecha 21 de junio de 2013) en virtud del cual, tratándose de un bien inmueble situado en Canarias y cedido a una explotadora turística se encuentre afecto a la actividad de arrendamiento a turista durante todos los días del año, desde el momento en que se utilice el bien inmueble para necesidades privadas se incumple el requisito objetivo de la relación directa, lo que supone la imposibilidad de la deducción de la cuota de IGIC soportada en la adquisición del bien inmueble o, en su caso la obligación de rectificar la deducción indebidamente efectuada.

SEXTO.- El día 16 de julio de 2021, se notifica a (...), que no ha tenido conocimiento previo de la Propuesta de Liquidación y en consecuencia ha sido privada del trámite de audiencia, RESOLUCIÓN CON LIQUIDACIÓN PROVISIONAL resultando una cuota a pagar de 81.374,24€ frente a la cual se promovió Recurso de Reposición el 17 de agosto de 2021, donde se solicitaba la suspensión.

Se advierte que, de la resolución de dicho Recurso de Reposición, nunca fue correctamente notificada la mercantil (...) ni esta representación que bajo apoderamiento de la primera instó el recurso y que se identificaba a los efectos de notificación.

Los intentos de notificación según constan en la copia del expediente obtenido se acreditan con Certificación de imposibilidad de entrega emitido por Correos, pues parece se pretendieron realizar en papel a la entidad el día 6 y 7 de octubre de 2021, ignorando así la propia obligación de la Administración Tributaria de comunicarse de forma electrónica con personas jurídicas, en un inmueble que no constaba señalado a los efectos de notificación en el Recurso de Reposición planteado y que para mayor inseguridad jurídica del contribuyente no se comprobó su titularidad, al haberse vendido por la propia mercantil el día 1 de junio de 2020, en virtud de escritura pública otorgada ante el notario (...) con número mil ochocientos cuarenta y siete de su protocolo.

SÉPTIMO. Sin embargo, el 27 de enero de 2022, sí se recibe en calidad de representante, en relación a la mercantil (...) citándose como REFERENCIA: Providencia de Apremio: PA20210096979, Procedimiento; Solicitud de suspensión (...).

Considerando no darse ninguno de los supuestos para acceder a lo solicitado, se procede a dictar la siguiente RESOLUCIÓN:

NO ACCEDER a la suspensión del procedimiento de ejecución del acto impugnado en reposición, (PROVIDENCIA DE APREMIO: PA 20210096979) con expediente de tramitación de recurso número 20220000036194, al no estar garantizado el pago de la deuda, conforme dispone la normativa específica de la ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, y no darse ninguno de los supuestos para acceder a lo solicitado.

OCTAVO. EL 11 de febrero de 2022 se instó Reclamación Económica-Administrativa contra dicha Resolución que no acordaba la suspensión, subrayando estar pendiente todavía de resolución el Recurso de Reposición interpuesto, obviamente se desconocían los intentos de notificación y publicación edictal.

NOVENO. En fecha 23 de enero de 2023, se solicita la resolución expresa del Recurso de Reposición contra la Liquidación Provisional y en marzo del mismo año se solicita copia del expediente administrativo.

Como se ha señalado, en la copia del expediente, se acredita haberse inadmitido el recurso de reposición planteado por extemporaneidad, intentado notificar con carácter previo a vía edictal, en papel a la sociedad, en un inmueble que perteneció a la sociedad, no de manera telemática ni en el domicilio de su representante tal como se solicitaba en el propio Recurso. desestimando el mismo en base a una presunta extemporaneidad;

“Al notificarse la resolución el día 16 de julio de 2021, el plazo para interponer el recurso de reposición finalizó el día 16 de agosto de 2021, convirtiéndose a partir de esa

fecha la resolución que ahora se recurre en acto consentido y firme, y el presente recurso interpuesto el 17 de agosto de 2021, en extemporáneo”.

Y todo ello, a sabiendas y siendo conocedores a los efectos de que se tenga por alegado, que el día 15 de agosto de 2021, Día de la Asunción, es un festivo nacional, pero al caer en 2021 en domingo, Canarias conjuntamente con otras comunidades autónomas optaron por retrasar la fiesta al día siguiente, lunes 16 de agosto, y en consecuencia, ser el primer día hábil el 17 de agosto, día en que se interpuso el Recurso.

(...)

Se promueve la declaración de nulidad, de pleno derecho ex art 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria- en adelante LGT- a fin de declarar la nulidad de pleno derecho de la Resolución de 7 de julio de 2021 del Administrador de Tributos de Santa Cruz de Tenerife, por la que se dictó la liquidación dimanante del expediente núm. 20170000346708 en materia de IGIC, durante un procedimiento de comprobación limitada de cuotas del Impuesto General Indirecto Canario deducidas en el desarrollo de su actividad así como la nulidad de los actos subsiguientes de recaudación.

(...)

Se ampara y motiva este recurso, reconociendo su carácter excepcional, en el hecho de haberse lesionado derechos susceptibles de amparo constitucional, reconocidos en los artículos 14 al 29 de la constitución española y que dicha lesión afecte al contenido esencial de tal derecho fundamental, de modo que se ha impedido su ejercicio.

Así la falta de correcta notificación, entendida como requisito de eficacia y defecto de forma, determina la nulidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados, lo que consideramos concurre en nuestro caso, al incurrir en un defecto formal que produce la mayor indefensión a (...) SOCIEDAD LIMITADA, con relevancia constitucional, al inadmitir erróneamente por extemporaneidad el recurso de reposición y no considerar los argumentos y documentación que acompañaba el mismo, materializando la mayor indefensión al no notificar correctamente dicha Resolución.

Igualmente, haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, considerando apreciarse la vulneración de forma clara manifiesta y ostensible, como es la propia falta de audiencia de la interesada, en su consideración, junto con la errónea inadmisión del Recurso de Reposición frente a la Liquidación Provisional como derechos esenciales, bien inicialmente por no ser notificada la Propuesta de liquidación y con ello permanecer la mercantil ajena del todo al trámite, bien con la inadmisión por extemporaneidad de un Recurso de Reposición amparado en la inobservancia de haberse trasladado el día festivo de la Asunción del 15 de agosto de 2021 al

16 por ser el primero domingo, y en consecuencia considerarse primer día hábil el 17 de agosto de 2021.

Consideramos que durante el procedimiento se ha producido la indefensión material y efectiva de la mercantil (...) por la actuación administrativa, pues como hecho que a mayor abundamiento agrava la situación descrita, frente al Recurso de Reposición, que debía corregir los atropellos sufridos durante el procedimiento de comprobación, por la propia administración se ha promovió, la notificación en papel a la mercantil, en un inmueble que ya no era de su titularidad, cuando resultaba procedente y así lo exigía la normativa vigente hacerlo vía electrónica, ocultando así al contribuyente una resolución que inadmitía erróneamente por extemporáneo el recurso e imposibilitando por los tiempos transcurridos desde la publicación edictal otra opción que la de promover este Recurso extraordinario de Revisión por nulidad de pleno derecho.

PRIMERO. INDEFENSIÓN POR OMISIÓN DEL TRÁMITE DE AUDIENCIA Y ERROR EN LA INADMISIÓN POR EXTEMPORANEIDAD DEL RECURSO DE REPOSICIÓN.

Sabe esta representación que la mera omisión de un trámite, aunque fuera preceptivo, no constituye necesariamente por sí sola un vicio de nulidad de pleno derecho, como señala la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 1991 y 21 de octubre de 1980) y la doctrina del Consejo de Estado (Dictámenes 6.175/1997, de 19 de febrero de 1998; 1/1998, de 21 de mayo; 3.170/1998, de 30 de julio, y 2.301/1998, de 10 de septiembre, entre otros muchos).

Ni siquiera la simple omisión del trámite de audiencia da lugar, “siempre y de forma automática”, a la nulidad por esta causa; a este respecto el Tribunal Supremo, en Sentencia de 17 de octubre de 1991, exigió “ponderar, en cada caso, las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido”. Así se ha pronunciado el Consejo de Estado en sus Dictámenes 6.175/1997, de 19 de febrero de 1998, 1/1998, de 21 de mayo, 1.949/2000, de 22 de junio, 2.132/2000, de 20 de julio, 612/2001, de 5 de abril, y 1.224/2001, de 7 de junio, entre otros. En determinadas circunstancias, cuando un examen detenido del expediente permita excluir que la omisión del trámite de audiencia haya causado indefensión a los interesados, tal omisión puede no dar lugar a un vicio de nulidad de pleno derecho.

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 144/1996, de 16 de septiembre, afirma que “en un procedimiento administrativo lo verdaderamente decisivo es si el sujeto ha podido alegar y probar lo que estimase por conveniente en los aspectos esenciales del conflicto en el que se encuentra inmerso”.

Considera igualmente el citado Tribunal, en la Sentencia 210/1999, de 29 de noviembre, que “la indefensión constitucionalmente relevante es la situación en que, en general, tras la infracción de una norma procesal, se impide a alguna de las partes el derecho a la defensa,

eliminando o limitando su potestad, bien de alegar derechos e intereses para que le sean reconocidos, o bien de replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del principio de contradicción (por todas SSTC 89/1986, fundamento jurídico 2º o 145/1990, fundamento jurídico 3º), y que esta indefensión ha de tener un carácter material y no meramente formal, lo que implica que no es suficiente con la existencia de un defecto o infracción procesal, sino que debe haberse producido un efectivo y real menoscabo del derecho de defensa (...) ».

Debe advertirse haber coincidido la puesta a disposición de la Propuesta de Liquidación a la entidad (...), S.L con fecha 7 de abril de 2021 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de notificaciones electrónicas con el breve espacio de tiempo que la mercantil permaneció por caducidad sin firma digital. Tras su renovación, no existió aviso alguno de notificación pendiente de recepción.

Dicha frustrante coincidencia, ha permitido se materialice la mayor indefensión para la mercantil que suscribe, considerando que la actuación de la Administración, al no intentar de forma alguna nuevamente la notificación, no se ajustó a la diligencia debida, ya que no consta que se tratara de realizar averiguación alguna del domicilio en el que llevar a cabo de forma exitosa las notificaciones, no se acudió a dato o información que pudiera existir o facilitar la misma, simplemente el intento no se reiteró.

Ante tal actuación, (...) como interesado vio vulnerados sus derechos de defensa, al verse privado de la posibilidad de formular alegaciones y/o aportar pruebas en el procedimiento de comprobación.

Dicha vulneración podría haberse corregido con la apreciación del propio Recurso de Reposición que, para mayor error, se inadmitió por extemporáneo.

“Al notificarse la resolución el día 16 de julio de 2021, el plazo para interponer el recurso de reposición finalizó el día 16 de agosto de 2021, convirtiéndose a partir de esa fecha la resolución que ahora se recurre en acto consentido y firme, y el presente recurso interpuesto el 17 de agosto de 2021, en extemporáneo”.

El 15 de agosto de 2021, Día de la Asunción, es un festivo nacional, pero al caer en 2021 en domingo, Canarias conjuntamente con otras comunidades autónomas optaron por retrasar la fiesta al día siguiente lunes 16 de agosto y en consecuencia ser el primer día hábil el 17 de agosto, día en que se interpuso el Recurso.

A mayor desastre e incoherencia del procedimiento desarrollado, la desestimación del Recurso de Reposición se pretendió realizar en papel, en un domicilio donde no fue posible la misma, cuando claramente constaba a efecto de notificaciones el domicilio de su representante y donde curiosamente a los efectos de denegar la suspensión, si se notificó y se recibió la Providencia de Apremio.

Por todo lo expuesto, ante el amparo de la extensa jurisprudencia del Tribunal Supremo que así lo permite, considera esta representación, que con mayor motivo deben aceptarse y ser tenidas en cuenta, las pruebas documentales que se aportan, con el valor añadido que supone ser firmadas por la misma (...) por incoherentes con lo por ellos manifestado, en aras del mayor y estricto respeto a la carga de la prueba para cualquier procedimiento.

SEGUNDO. MANIFESTACIÓN EXPRESA DE LA INEXISTENCIA DE USO PERSONAL O POR TERCEROS AUTORIZADOS DEL INMUEBLE. ERROR EN LA INFORMACIÓN FACILITADA POR (...) ERROR DE OBSERVANCIA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA CARGA DE LA PRUEBA.

SE ACOMPAÑA “DOCUMENTO DE ENTREGA DE LLAVES DE VIVIENDA RESIDENCIAL” Firmado por (...) y Jörg Huwerth como apoderado de (...)

Esta representación expresamente manifiesta que “Durante las fechas en las que se imputa el uso de la vivienda a (...) el inmueble no era propiedad de la mercantil y a tenor de las fechas expuestas, el mismo inmueble todavía estaba en construcción, no se había emitido certificado de final de obra, por lo tanto, es imposible cualquier uso privativo de (...) ni de terceros autorizados por él”.

A mayor abundamiento, se facilita “DOCUMENTO DE ENTREGA DE LLAVES DE VIVIENDA RESIDENCIAL” formalizado en Guía de Isora el 8 de julio de 2019. en el primer exponendo se señala que:

“Que con fecha 7 de abril de 2017 EL VENDEDOR y el COMPRADOR otorgaron escritura pública de compraventa de la VILLA (...) sita en el complejo residencial (...) dentro del Plan Parcial “(...)” y que forma parte del proyecto de compensación de ABAMA en el término municipal de Guía de Isora, ubicada en una parcela de DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE METROS CON TREINTA Y NUEVE DECÍMETROS CUADRADOS (299,39m) de superficie con una superficie construida total de CIENTO SESENTA Y SIETE METROS CON OCHENTA Y SEIS DECÍMETROS CUADRADOS (167,86M).

En el exponendo segundo: “Que con fecha 22 de octubre de 2018, la dirección técnica de la obra que se entrega en este acto ha certificado su finalización, habiéndose ésta ejecutado conforme al Proyecto previsto”.

Vistas las fechas que según la LIQUIDACIÓN PROVISIONAL señala la mercantil (...) de un uso del inmueble por parte de los propietarios o por personas autorizadas, el mismo debe entenderse materialmente imposible, por no haberse materializado siquiera la compraventa, es decir, no ser dueño (...) del inmueble en fechas previas a las indicadas, y no haberse emitido por la dirección facultativa, certificación de finalización de obra del mismo inmueble hasta octubre de 2018, todo esto hace entender, TRATARSE DE UN ERROR y a esta representación no ser necesario entrar en mayor o distinto argumento para que proceda la anulación de la liquidación provisional.

Esta representación debe rechazar, el literal y la interpretación que se hace, de las manifestaciones realizadas por (...) en base a la cual, entiende esta Administración Tributaria "comprobado" la improcedencia de la deducción por parte de la entidad (...) de las citadas cuotas de IGIC.

La administración tributaria no ha identificado de modo alguno, como fueron justificadas y acreditadas dichas manifestaciones, esta representación no puede sino manifestar su disconformidad con la Liquidación Provisional, por lo incoherente de las fechas de ocupación que se citan y que motivaron su no consideración como deducibles.

Esta representación cuestiona, si se ha realizado la correcta interpretación y aplicación de los artículos 108.4 párrafo segundo de la Ley General Tributaria y 92.2 del Reglamento General de aplicación de los tributos, pues los mismos exigen, que en aquellos casos en que para la regularización de la situación tributaria de un obligado se vayan a utilizar datos aportados por terceros en cumplimiento de su obligación de suministro de información, sea preciso que con carácter previo a la comunicación de esas imputaciones al obligado tributario afectado - cuya situación tributaria se está comprobando- la administración proceda a obtener la acreditación documental de las imputaciones de terceros, o, si por el contrario, los citados preceptos permiten que la administración utilice tales datos, poniéndolos de manifiesto al obligado afectado, de forma que la administración quede obligada a obtener su acreditación documental entre otros medios mediante el requerimiento al declarante para que ratifique y además justifique dichas imputaciones en aquellos casos en que, tras su puesta en conocimiento, el obligado tributario afectado alegue la inexactitud o falsedad de los datos, siendo posible que dicha comunicación o puesta en conocimiento se haga con ocasión de la práctica de la propuesta de liquidación provisional.

A los efectos debemos recordar los principios de "prueba no tasada" y de "apreciación conjunta de la prueba" vigentes en nuestro ordenamiento jurídico-tributario y, en concreto, en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que dispone "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", lo que supone que en la vía de aplicación de tributos -como en la de revisión-, rige el principio de la carga objetiva de la prueba, esto es, las consecuencias desfavorables de que algún hecho de los alegados haya quedado sin prueba suficiente irán a cargo de aquella parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, a no ser que se disponga legalmente lo contrario mediante algún tipo de presunción o se releve de la carga de la prueba.

En desarrollo del artículo 108.4 de la LGT, el apartado 2 del artículo 92 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 (en adelante, RGGI), prevé que: "Cuando

en un procedimiento de aplicación de los tributos el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá efectuar dicha alegación en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que dichos datos le sean puestos de manifiesto por la Administración tributaria mediante comunicación o diligencia".

TERCERO. INADECUACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DESARROLLADO.

Partiendo que mediante el procedimiento de comprobación limitada, la administración ejercita sus facultades de comprobación respecto el adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias.

Esta representación quiere manifestar e incidir, en lo susceptible de nulidad y/o anulabilidad de todo un procedimiento, por la inexistente de motivación que sustenta la liquidación provisional, y basarse únicamente en una "certificación de terceros", totalmente desvirtuada por el contribuyente sin que se acredite argumento o fundamento que lo sostenga.

El hecho de negar la deducibilidad de las cuotas de IGIC soportadas, ha supuesto negar la realidad empresarial de (...) fácilmente constatable y que junto a un anormal desarrollo del procedimiento y la práctica de notificaciones realizadas, ha materializado la mayor de las indefensiones posible a la mercantil que suscribe, con claro agravio al principio de seguridad jurídica.

Ampararse en las características de un procedimiento de comprobación limitada, para en base únicamente a una errónea certificación de terceros, cuya inexactitud, volvemos a incidir, error y/o falsedad ha quedado expresamente demostrada, por esta representación, queriendo entender el interés de esta Administración en demostrar un uso particular o privado, podría haber sido más coherente derivar al contribuyente a un procedimiento de inspección para contrastar la operativa propia de la empresa.

Parece claro pues, que la utilización del procedimiento referenciado, por las consecuencias que del mismo han derivado y acarrearán para el sujeto pasivo, dada la realidad de los hechos, hubieran exigido para garantía del contribuyente mayores mínimos de observancia de los derechos del contribuyente por parte del órgano gestor.

En virtud de lo expuesto,

SOLICITA

Se (...) DECLARE LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DEL ACTO ADMINISTRATIVO IDENTIFICADO EN EL EXPONENDO PRIMERO, la liquidación provisional identificada en el expediente: 20170000346708, dictado por el Administrador de Tributos Interiores y Propios de S/C de Tenerife el 7 de julio de 2021».

2. Con fecha 24 de julio de 2025 el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife emite informe respecto a la declaración de nulidad instada por el interesado [art. 5.2 RGDLGT], en el que se señala lo siguiente:

« (...) se puede entender que el sentido de la Resolución del Recurso de Reposición (de fecha 17 de septiembre de 2021) fue errónea, puesto que la presentación del mismo estaría en plazo.

No obstante, el obligado tributario no planteó Recurso Económico-Administrativo contra dicha Resolución, sino contra la Providencia de Apremio asociada a la Liquidación Provisional.

Y en todo caso, cabría la retroacción de las actuaciones al momento de la presentación de dicho Recurso de Reposición, y no a anular la Liquidación Provisional de 7 de julio de 2021, tal y como solicita el obligado tributario en su escrito».

3. Con fecha 7 de agosto de 2025 la Dependencia de Tributos Interiores y Propios [órgano superior jerárquico al que dictó la resolución administrativa por la que se inadmitió el recurso de reposición instado el día 17 de agosto de 2021] adopta acuerdo por el que se dispone *«iniciar el procedimiento de revocación de la (...) resolución del Administrador de Tributos Interiores y propios de Santa Cruz de Tenerife, del recurso de reposición de 27 de septiembre de 2021 -interpuesto contra la liquidación provisional de 7 de julio de 2021, con número LIQUR12017000034670801, dimanante del expediente 20170000346708-, propuesto por el propio órgano que dictó el acto, ante el escrito presentado el 15 de julio de 2025 por (...), actuando en nombre y representación de la entidad (...) ».*

Según se indica en la Propuesta de Resolución, la resolución administrativa de incoación del procedimiento de revocación ex art. 219 LGT fue notificada a la reclamante con fecha 28 de agosto de 2025.

4. Con fecha 13 de agosto de 2025 se acuerda la apertura del trámite de audiencia a la mercantil interesada 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 de la interesada con fecha 28 de agosto de 2025.

5. Según se indica en la Propuesta de Resolución, con fecha 18 de septiembre de 2025 el representante de la empresa (...) presenta escrito de alegaciones. Sin

embargo, no consta tal extremo -s.e.u.o.- en el expediente remitido a este Consejo Consultivo.

6. Con fecha 27 de agosto de 2025 la Administradora de Recaudación emite informe en el que señala lo siguiente:

«Visto su oficio, de fecha 12 de agosto de 2025, en virtud del cual se comunica la tramitación del procedimiento de revocación de la resolución del Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, del recurso de reposición de 27 de septiembre de 2021, interpuesto contra la liquidación provisional de 7 de julio de 2021, con número LIQUR12017000034670801 girada a nombre de la entidad (...), con NIF (...), por la presente se informa que por parte de esta Administración de Recaudación de S/C de Tenerife ha sido paralizada la recaudación en vía ejecutiva de la liquidación con número de justificante 5992100075726 a la vista de las evidencias expuestas sobre la irregularidad cometida en la inadmisión del recurso de reposición con número de expediente 20210000930173 de la Administración de Tributos Interiores y Propios de S/C de Tenerife».

7. Consta en el expediente la evacuación de 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 provisional de 7 de julio de 2021, con número LIQUR12017000034670801, dictada por el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, dimanante del expediente 20170000346708, seguido en materia de IGIC, en el procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho instado por (...) . en nombre y representación de la entidad (...) ».

La citada Propuesta de Resolución considera que, aunque la jurisprudencia del Tribunal Supremo considera que los procedimientos de revisión del art. 216 LGT son incompatibles entre sí [en el presente caso revisión de oficio de actos nulos -art. 217 LGT- y revocación -art. 219 LGT-], entiende que procede simultanear ambos procedimientos.

En consecuencia, la Propuesta de Resolución entra a analizar todo lo relativo a la notificación de la propuesta de liquidación del procedimiento de comprobación limitada, la notificación de la resolución recurso de reposición interpuesto con fecha 17 de agosto de 2021 y el procedimiento llevado a cabo para el dictado de la liquidación del procedimiento de comprobación limitada, llegando a la conclusión de que no existe ninguna de las causas de nulidad establecidas en el art. 217.1 LGT.

IV

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 no es conforme a Derecho.

En primer lugar, debe destacarse que el art. 217.1 LGT circunscribe el procedimiento de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho a los actos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo. Este presupuesto esencial se desvanece cuando, como en el caso que nos ocupa, se inicia un procedimiento de revocación regulado en el art. 219 LGT, cuya finalidad es, precisamente, dejar sin efecto la resolución administrativa de 17 de septiembre de 2021 [del Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife por el que se inadmite, por extemporáneo, el recurso de reposición interpuesto por el obligado tributario (...) frente a la Resolución-liquidación de 8 de julio de 2021] y retrotraer las actuaciones. Si la revocación prospera [como es el caso, dada la *«infracción manifiesta de la ley»* afirmada por la Jefa de la Dependencia de Tributos Interiores y Propios en la resolución de incoación del procedimiento revocatorio ex art. 219 LGT], el acto pierde su firmeza y se reabre la vía ordinaria de recurso, lo que determina la imposibilidad jurídica de declarar su nulidad, por carecer de objeto: *« (...) siendo el procedimiento de nulidad un procedimiento de revisión a través del cual se podría declarar la nulidad únicamente de los actos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, la revocación que se dicte sobre la resolución del recurso de reposición interpuesto el 17 de agosto de 2021, acarrearía la no firmeza de la liquidación impugnada y, consecuentemente, la imposibilidad de tramitar el procedimiento de nulidad instado»* -folio 10 de la Propuesta de Resolución-. De tal manera que la revisión de la legalidad de la liquidación provisional de 8 de julio de 2021 se habrá de efectuar a través de la vía ordinaria de los recursos administrativos.

Por lo demás, la Propuesta de Resolución no cita ningún precepto que obligue o aconseje la simultaneidad de ambos procedimientos [nulidad -art. 217 LGT- y revocación -art. 219 LGT-]. Tampoco explica por qué no esperar a la resolución del procedimiento de revocación antes de decidir sobre la nulidad, cuando el propio órgano instructor reconoce expresamente que la revocación haría decaer la nulidad. En síntesis, no concurre una justificación jurídica razonable para tramitar la nulidad si ya se está tramitando la revocación. Y es que, en este caso, la tramitación simultánea de ambos procedimientos especiales de revisión carece de utilidad, cuando uno de ellos -revocación- neutraliza el objeto del otro -nulidad-, al hacer desaparecer el presupuesto esencial para la revisión de oficio, esto es, que el acto haya *«puesto fin a la vía administrativa o no haya sido recurrido en plazo»*. De tal

manera que el acto [liquidación tributaria] deja de ser firme y se reabre la vía administrativa ordinaria para cuestionar su validez.

En segundo término, la propia Propuesta de Resolución reconoce expresamente que la revocación hará decaer los argumentos que sustentan la nulidad, al restablecer el derecho de defensa y permitir la articulación de los mecanismos ordinarios de impugnación de la liquidación tributaria [véanse los folios 7, 8, 10, 16 y 28 de la Propuesta de Resolución]. Esta afirmación evidencia que la tramitación simultánea de ambos procedimientos carece de utilidad práctica y jurídica, pues el efecto principal perseguido por el interesado —la reparación de la indefensión— se alcanza íntegramente mediante la revocación. En consecuencia, continuar con la revisión de oficio por nulidad supone duplicar, injustificadamente, procedimientos y vulnerar el principio de economía procedimental consagrado en el art. 3.1 de la Ley 40/2025, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

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 no es conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV de este Dictamen.