

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

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 30 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 administrativo de revisión de oficio iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de (...) en el que solicita la nulidad de pleno derecho de la Resolución n.º 94/2020, por la que se le impone sanción por importe de 114.186,39 euros y actos recaudatorios posteriores (EXP. 509/2025 RO) **.

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente Dictamen, es la Propuesta de Orden resolutoria de un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho conforme a lo previsto en el art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), instado por (...), en nombre y representación de (...) solicitando la nulidad de pleno derecho de la Resolución n.º 94/2020, de la Inspectora Jefe de Las Palmas por la que se le impone sanción por importe de 114.186,39 euros y actos recaudatorios posteriores.

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

* Ponente: Sra. de León Marrero.

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

Son asimismo aplicables, en cuanto al procedimiento de revisión, los arts. 4 a 6 del 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 consta acreditada en el expediente.

Finalmente, a la hora de abordar la cuestión de fondo, se ha de estar a la normativa vigente en el momento en el que se dictó la Resolución referida, que fue en 2020, por lo que resulta de aplicación la LPACAP, sin perjuicio de la aplicación de la referida normativa tributaria, especialmente la LGT.

Este Consejo Consultivo ha señalado al respecto, por ejemplo, en el Dictamen 251/2025, de 11 de junio:

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

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

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

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

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

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

4. La competencia para dictar la resolución en este procedimiento corresponde a la Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, que: «La resolución de los procedimientos

incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el art. 217 de la Ley General Tributaria de los actos dictados en materia tributaria por los órganos de la Agencia corresponde al titular de la Consejería competente en materia tributaria. La tramitación del procedimiento corresponde a la Agencia».

Además, en la Propuesta de Orden resolutoria se afirma que «La competencia para dictar la propuesta de resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho corresponde a la Directora de la Agencia Tributaria Canaria.

La competencia para dictar Resolución en este expediente corresponde a la Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, al disponer el artículo 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, que: “La resolución de los procedimientos incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el 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”».

5. El procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 19 de junio de 2025 y conforme al art. 217.6 LGT la resolución definitiva debe dictarse antes del transcurso del plazo de un año. Transcurrido dicho plazo, la solicitud habría que entenderla desestimada por silencio administrativo, conforme al art. 217.6.b) LGT.

No obstante, 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 del presente procedimiento, en la solicitud inicial presentada por el interesado se señalan los siguientes:

«PRIMERO. - Mediante este escrito, y los dos procedimientos que instamos acumuladamente, el de nulidad mediante la Revisión de oficio de Actos nulos, y el de la Revocación por causas sobrevenidas que detallaremos, pretendemos la anulación de la sanción impuesta y los actos posteriores, como la providencia de apremio dictada a consecuencia de la sanción derivada, a su vez, de la liquidación de impuesto de sucesiones de (...).

La providencia de apremio es la PA20210049120, y el procedimiento de origen es el procedimiento sancionador 20180000563370.

En cualquier caso, para que no haya confusiones presentamos como documento primero, la propia providencia de apremio recurrida en reposición; y como documento segundo, la resolución de la Agencia Tributaria donde se impuso la Sanción (a pesar de que el expediente incoado en el 2018 estaba más que caducado, y la sanción prescrita). A su vez presentamos como documento tercero, la resolución de esta agencia Tributaria, departamento de recaudación, que desestimó nuestro recurso de reposición contra la providencia de apremio, con argumentos sorprendentes, como detallaremos. Este escrito se presenta, sin perjuicio de otras vías que hemos utilizado como interponer los pertinentes recursos ante el TEA.

SEGUNDO.- RECORDAMOS QUE El Tribunal Económico Administrativo dictó resolución de fecha 31 de octubre de 2023, que estimó la reclamación económica administrativa interpuesta por esta parte contra la providencia de apremio PA2021004851, derivada de la resolución aprobando provisionalmente la liquidación de impuestos de sucesiones de (...) por un importe a ingresar de 275.541,53 euros, girada por falta de ingreso en voluntario inspectoras de por liquidación el Impuesto derivada sobre de actuaciones Sucesiones. Dicha anulación del TEA no solo anulaba la providencia de apremio, sino que anuló la liquidación, indicándose que no constaba el acuerdo de liquidación firmado y válido, y por tanto, sin que realmente haya existido realmente la liquidación.

En la resolución de 16 de mayo de este año, que resolvió el recurso de reposición contra la Providencia de Apremio de la Sanción, se indicó que la notificación fue correcta como dijo el informe de la inspectora jefa, y que la liquidación de la que traía causa la sanción no fue anulada. Peregrinos argumentos cuando El TEAC manifestó que no constaba la firma en la liquidación (tampoco en la sanción) y por tanto, sin firma no existe ni liquidación ni sanción, además que no se notificaron correctamente., siendo actos radicalmente nulos, cuestión jurídica que creemos se entiende fácilmente.

Pretender decir que el TEA no ha anulado la liquidación es un abuso al administrado.

Acompañamos para su fácil identificación, la resolución del TEAC, como documento cuatro.

TERCERO.- Dicho lo anterior, es evidente que si la liquidación provisional del impuesto ha sido declarada nula, la providencia de apremio para ejecutar dicha liquidación también ha sido anulada e incluso devuelto el dinero de la liquidación, LA SANCIÓN AUTOMÁTICAMENTE SE TIENE QUE ANULAR, PORQUE NO ES UN ACTO ADMINISTRATIVO INDEPENDIENTE, SINO CONSECUENCIA DE UNA LIQUIDACIÓN no firmada por nadie, y por tanto, radicalmente nula.

CUARTO.- Consecuencia de lo anterior, instamos la nulidad de la sanción y los actos posteriores, por el procedimiento de REVISIÓN DE OFICIO DE LOS ACTOS NULOS, de

conformidad con el art. 217 de la Ley General Tributaria, por vulneración de derechos fundamentales.

Para que pueda existir sanción, tiene que existir una infracción catalogada como tal, y cumplirse con los principios y los requisitos constitucionales aplicable tanto al procedimiento penal como al procedimiento administrativo y tributario sancionar, además de cumplirse con el art. 9.3 de la C.E. que prohíbe la arbitrariedad de la administración.

Es evidente que al no existir una liquidación del impuesto de sucesiones, que determine la cuantía de una supuesta falta de pago de los impuestos de sucesiones, ha dejado de existir cualquier base fáctica que justifique la imposición de la sanción, y se tiene que anular la misma.

QUINTA.- Igualmente instamos a que se inicie de oficio el PROCEDIMIENTO DE REVOCACIÓN previsto en el art. 219 de la Ley General Tributaria, al objeto que se revoque la sanción.

Recordamos que, mediante este procedimiento, la Administración Tributaria puede revocar los actos perjudiciales para los interesados, por causa sobrevenida. Es evidente que es una causa sobrevenida, la nulidad de la liquidación (nos remitimos a lo que dice el TEA) que era la base para la imposición de la sanción, y al dejar de existir la primera se tiene que anular la imposición del castigo y los actos posteriores.

Ya sobre el tema de la anulación de una sanción no recurrida, al anularse la liquidación que la sustenta ha sido objeto de resoluciones de Nuestros Tribunales.

(...)

SEXTO.- Se tiene que devolver lo ingresado por la sanción, que además se abonó dos veces:

1.- Con fecha 25 de octubre de 2021, a mi mandante se le embargo la cantidad de 139.628,06.

2.- 16 de marzo de 2022, y al haberse dicho por la Agencia Tributaria que estaba pendiente el pago de la sanción en la página web todavía consta que se deben los intereses de dicha sanción) (...) ingresó la cantidad de 114.997,47 Euros, que corresponde al principal de la sanción.

Estas cantidades tendrán que ser devueltas de forma inmediata, porque además el doble cobro se produce por un error de la página de la Agencia Tributaria, apareciendo todavía (...), como deudor de la sanción, abonada dos veces».

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

«PRIMERO.- Con fecha 30 de enero de 2017 se iniciaron actuaciones inspectoras al Sr (...) (expediente n.º 20160000686652) por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado como consecuencia de la adquisición mortis causa de los bienes y derechos dejados al fallecimiento por su padre, (...), el 18 de mayo de 2014.

Dichas actuaciones finalmente terminaron con la resolución n.º 93/2020 de la jefatura de inspección de Las Palmas de 30 de noviembre de 2020, notificada al Sr (...) el día 15/01/2021.

SEGUNDO.- En el trascurso de las actuaciones de comprobación e investigación se pusieron de manifiesto hechos que pudieran ser constitutivos de infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre general tributaria (LGT) por lo que se procedió a la apertura de expediente sancionador.

La resolución n.º 94/2020 de 30/11/2020, que puso fin al procedimiento, fue notificada al Sr (...) el día 15/01/2021.

TERCERO.- El TEAR, en su resolución de 31 de octubre de 2023, resuelve una reclamación económico-administrativa sobre la resolución de 22 de octubre de 2021 que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio PA20210048510 derivada del procedimiento de inspección 20160000685205 y acuerda estimar la reclamación anulando la providencia de apremio PA20210048510.

CUARTO.- El día 23/11/2023 tuvo entrada en el TEAR recurso de anulación, interpuesto contra la resolución dictada el 31/10/2023. "porque creemos que es incongruente no anular la sanción, porque la misma no puede existir sino existe la liquidación, y por tanto, por ser el fallo incongruente".

QUINTO.- El 29/02/2024 el TEAR acuerda desestimar el recurso, confirmando la resolución impugnada».

III

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

- El presente procedimiento de revisión de oficio comenzó el día 19 de junio de 2025 a través de la presentación de la mencionada solicitud por parte del representante del interesado.

- El día 1 de julio de 2025, el Servicio de Asistencia Jurídica solicitó informe y copia del expediente a la Adjuntía de Inspección a los efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 5.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía

administrativa (RRVA) aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Este servicio recibió copia completa del expediente en fecha 15 de julio de 2025 y el informe, adjuntando nueva documentación, el 25 de julio de 2025.

- El día 28 de julio de 2025 se notificó al interesado requerimiento de subsanación y el 11 de agosto de 2025 el representante presentó documento acreditativo de la representación.

- El día 25 de agosto de 2025 se le otorgó al interesado el trámite de vista y audiencia, no formulando alegaciones.

- El día 24 de octubre de 2025 se dictó la Propuesta de Orden resolutoria, objeto del presente Dictamen.

IV

1. La Propuesta de Orden resolutoria declara no procedente la revisión de oficio instado por el interesado a través de su representante, declarándose lo siguiente:

«Se concluye, que la sanción tributaria cuya declaración de nulidad pretende el contribuyente, no incurre en las causas de nulidad tipificadas en el artículo 217.1 de la LGT, por lo que, en los términos del artículo 2.a) de la Orden de la Consejería de Hacienda de 19 de enero de 2018, por la que se atribuye a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias, se eleva a V.I. propuesta de resolución sobre la no procedencia de la declaración de nulidad de pleno derecho de la Resolución nº 94/2020 de la Inspectora-Jefe de Las Palmas por la que se impone a (...), con DNI núm. (...) sanción por importe de 114.186,39€».

2. En la Propuesta de Orden resolutoria se señala lo siguiente al respecto de la cuestión de fondo:

«CUARTO.- En el presente caso se invoca como causa de nulidad de pleno derecho la prevista en el artículo 217.1.a) LGT, esto es los actos dictados en materia tributaria “que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”. Expone el interesado que “el TEAC manifestó que no constaba la firma en la liquidación-tampoco en la sanción- y por tanto, sin firma no existe ni liquidación ni sanción, además que no se notificaron correctamente, siendo actos radicalmente nulos (...) si la liquidación provisional del impuesto ha sido declarada nula, la providencia de apremio para ejecutar dicha liquidación también ha sido anulada e incluso devuelto el dinero de la liquidación, la sanción automáticamente se tiene que anular (...) para que pueda existir sanción, tiene que existir una infracción catalogada como tal, y cumplirse con los principios y requisitos constitucionales aplicables tanto al procedimiento penal como al procedimiento administrativo tributario sancionador, además de cumplirse con el art. 9.3 de la C.E. que

prohíbe la arbitrariedad de la administración. Es evidente que al no existir una liquidación del impuesto de sucesiones que determine la cuantía de una supuesta falta de pago de los impuestos de sucesiones, ha dejado de existir cualquier base fáctica que justifique la imposición de la sanción y se tiene que anular misma”.

Respecto al motivo que indica el Sr (...) para solicitar la declaración de nulidad de pleno derecho de la Resolución n.º 94/2020 de la Inspectora-Jefe de Las Palmas y actos recaudatorios posteriores, por entender que la liquidación de que deriva la misma ha sido anulada por el TEAR, debemos aclarar, como ya se hizo constar en el antecedente de hecho tercero, que el TEAR, en su resolución de 31 de octubre de 2023, se limitó a anular la providencia de apremio PA20210048510, y no realizó pronunciamiento alguno respecto de la validez de la liquidación. En efecto, dado que en el expediente remitido al TEAR solo constaba un borrador, sin firma electrónica, de la resolución n.º 93/2020, pero no constaba la resolución formalmente dictada y notificada al reclamante, el Tribunal acordó estimar la reclamación, anulando la providencia de apremio PA20210048510 al no poder constatarse la efectiva notificación de la liquidación, pero en ningún momento anuló la resolución n.º 93/2020 ni realizó pronunciamiento sobre su validez.

Tales circunstancias ya debieran ser conocidas por el recurrente pues así se las hizo saber el TEAR con ocasión de la resolución del recurso de anulación interpuesto por el sujeto pasivo el 23/11/2023 contra la resolución dictada el 31/10/2023 en la reclamación 35/00341/2022, en cuyo fundamento de derecho segundo se recoge que “Lo cierto es que no se da incongruencia alguna en nuestra resolución, que se limitó a estimar la reclamación, anulando la providencia de apremio PA20210048510, no realizando pronunciamiento alguno al respecto de la validez de la liquidación que no se incorporó al expediente que nos fue remitido, pero que de existir, estaría en el origen de dicha providencia de apremio”. En resumen, el TEAR anula la providencia de apremio porque la liquidación no se incorporó al expediente remitido, pero ni niega la existencia de la liquidación, ni cuestiona su validez.

En el expediente remitido por el órgano gestor con motivo de la tramitación de este procedimiento especial consta la resolución de la inspectora-jefe nº 93/2020 de 30 de noviembre de 2020, cuya autenticidad es verificable mediante el código seguro de verificación 10-A662CE4D4022DFBB30F9DC657E061C2E a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria en <https://sede.gobiernodecanarias.org/tributos/jsf/publico/consultacsv/formula-rio.jsp>. Igualmente consta resolución de la inspectora-jefe nº 94/2020 de 30 de noviembre de 2020, cuya autenticidad es verificable mediante el código seguro de verificación 10-50F0C5A29AF665CE2F3F7343B77D4E8F.

En cuanto a la validez de las notificaciones de tales actos, que también se cuestiona por el recurrente, resulta relevante en este caso reproducir la doctrina constitucional sobre la

proyección de las garantías del artículo 24 de la Constitución Española (CE) en el ámbito administrativo en referencia con las notificaciones.

(...)

SÉPTIMO.- Una vez reflejada la normativa y doctrina constitucional que se considera de aplicación, procede analizar si, en el caso concreto que nos ocupa, la forma de efectuar las notificaciones por la administración tributaria vulnera el derecho reconocido en el artículo 24.1 CE.

Consta en las bases de datos administrativas que desde el 19/05/2020 la dirección correspondiente al domicilio fiscal del obligado tributario es (...). El origen de este dato es la declaración de la renta del ejercicio 2019. La referencia catastral del inmueble que el propio contribuyente facilita como domicilio fiscal es (...). Dicho domicilio fiscal es el que figura en la actualidad, habiendo sido ratificado, año tras año, por el propio contribuyente con ocasión de la presentación de las rentas de los ejercicios 2020, 2021, 2022, 2023 y 2024 (fechas de ratificación 10/06/2021, 20/04/2022, 29/03/2023, 20/05/2024 y 13/05/2025).

Con anterioridad a dicha fecha y desde el 05/06/2013 como dirección correspondiente el domicilio fiscal del obligado tributario constaba (...). En la declaración de la renta del ejercicio 2018 se aprecia que, según declara el propio contribuyente, la referencia catastral del inmueble sito en (...) es (...), idéntica a la que en el periodo 2021-2025 ratifica para la dirección (...), por lo que más allá del detalle meramente nominal que afecta al nombre de la calle, no pareciera que la localización física del domicilio fiscal del contribuyente hubiera cambiado.

Dada la información obrante en las bases de datos administrativas, las notificaciones se practicaron como sigue:

-Con anterioridad al 19/05/2020 las notificaciones se emitieron con la dirección (...), Tías.

- Desde el momento en que por la ATC se tuvo constancia del cambio operado por el contribuyente al 19/05/2020, las notificaciones se emitieron con la dirección es (...).

En relación con la resolución n.º 93/2020 de la Jefatura de inspección de Las Palmas de 30 de noviembre de 2020, consta en el expediente un primer intento de notificación en (...) Tías, domicilio fiscal del sujeto pasivo, el 04/12/2020 a las 12.01, que tuvo como resultado ausente, y, un segundo intento, en la misma dirección, el 09/12/2020 a las 16.13, con resultado ausente, dejándose aviso en el buzón. El anuncio de citación para la notificación por comparecencia se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria el 30/12/2020. Transcurridos quince días naturales contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado sin comparecer, la notificación se entendió producida a todos los efectos legales el día 15/01/2021.

En relación con la resolución n.º 94/2020 de la Jefatura de inspección de Las Palmas de 30 de noviembre de 2020, consta en el expediente un primer intento de notificación en (...) Tías, el 04/12/2020 a las 12.01, con resultado ausente, y, un segundo intento en la misma dirección el 09/12/2020 a las 16.13, con resultado ausente, dejándose aviso en el buzón. El anuncio de citación para la notificación por comparecencia se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria el 30/12/2020. Transcurridos quince días naturales contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado sin comparecer, la notificación se entendió producida a todos los efectos legales el día 15/01/2021.

Expuesto cuanto antecede, no apreciamos defecto alguno en las notificaciones practicadas, como manifiesta el recurrente, habiéndose observado la normativa y doctrina constitucional aplicable, por cuanto (...) y (...) son ambas, direcciones correspondientes al inmueble con referencia catastral (...) que constituye la residencia habitual y domicilio fiscal del interesado.

En efecto, consta en el expediente certificación del Ayuntamiento de Tías en el que se manifiesta que, el día de la fecha (07/08/2025), “el inmueble con referencia catastral (...) tiene como direcciones las siguientes:

- (...)*
- (...)*
- (...)*
- (...)*

En la entidad de Macher con código postal 35571”.

Aclara la certificación que “con la aprobación de la Calle (...) según decreto de Alcaldía de 4 de agosto de 2023 se cambia la dirección de C(...) a Calle (...) número 4”, y que “en ese mismo decreto se aprueba la Calle Junto al Volcán generándose los números 9 y 24 en esa propiedad”.

De lo anterior puede concluirse que, con anterioridad a agosto de 2023, el inmueble con referencia catastral (...) tenía como direcciones tanto (...), CP. 35571 como (...), de forma que la utilización de cualquiera de ellas por la Administración, permitiría al empleado de Correos identificar perfectamente el inmueble correcto al que dirigirse a efectos de practicar la notificación, que fue lo que precisamente sucedió en el caso que nos ocupa.

En efecto, el hecho de que el empleado de Correos dejara constancia del resultado como “ausente” y no como “dirección incorrecta” o “desconocido” resulta revelador: denota que el funcionario postal identificó sin dificultad el inmueble donde habitualmente reside y tiene

su domicilio fiscal el recurrente y actuó conforme al protocolo habitual ante la imposibilidad de entregar la notificación por incomparecencia del receptor.

Por lo expuesto, no se aprecia en la actuación administrativa falta alguna de diligencia. La notificación fue dirigida al lugar físico donde el propio contribuyente, año tras año, ha manifestado tener su domicilio fiscal, donde reside habitualmente, al mismo inmueble donde se le había localizado con anterioridad en el curso de ambos procedimientos, inspector y sancionador, sea cual fuere la denominación utilizada.

Todo lo anterior, encuentra amplio desarrollo en el informe de la Inspectora Jefe de fecha 25 de julio de 2025, que explica detalladamente las circunstancias acaecidas, hechos que han quedado constatados con la documentación incorporada en la diligencia de 25 de agosto de 2025.

No puede imputarse a la Administración responsabilidad alguna por el uso de una u otra denominación, ni mucho menos considerarse que tal circunstancia haya afectado la validez de la notificación, que no se ve empañada por un tecnicismo nominal que, en definitiva, no ha generado indefensión real al administrado.

A mayor abundamiento, no se entiende que el interesado alegue que los actos no se notificaron correctamente cuando ha recibido sin problemas y sin reparo alguno otras notificaciones emitidas con la dirección CR La Asomada-Las Vegas número 4, en el seno de diferentes procedimientos en fechas próximas a los intentos efectuados en el seno del procedimiento de inspección y del sancionador que nos ocupa, a saber:

- Notificación NT380016361117000000002 entregada en oficina el 25/05/2021 a (...), hermana del sujeto pasivo.*
- Notificación NT380016361120000000796 entregada en oficina el 25/05/2021 a (...), hermana del sujeto pasivo.*
- Notificación NT38001636112900000945 entregada en oficina el 7/06/2021 al propio contribuyente.*

Por todo lo anteriormente expuesto, podemos concluir que, en lo que a las notificaciones se refiere, no se han lesionado los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional».

3. Por último, en dicha Propuesta de Orden resolutoria se afirma acerca de la revocación solicitada, subsidiariamente, por el interesado que:

«OCTAVO.- Respecto a que pudieran llevar tales argumentos a la consideración de que la reclamación pudiera ser encausada en los supuestos para la revocación previstos en el primer párrafo del artículo 219.1 de la LGT, cabe indicar que tampoco resulta procedente el inicio de dicho procedimiento especial dado que no concurre ninguno de los supuestos tasados justificantes de su incoación, a saber, “cuando se estime que infringen manifiestamente la

ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados”.

No existe ninguna circunstancia sobrevenida que afecte a una situación jurídica particular y que pusiera de manifiesto la improcedencia de la sanción, por cuanto la liquidación, tal y como se ha expuesto en el fundamento de derecho cuarto, no fue anulada por el TEAR.

Tampoco se ha producido indefensión durante la tramitación del procedimiento por cuanto no se ha omitido ningún trámite que posicione al interesado en una situación de desventaja en el ejercicio de sus derechos durante el procedimiento, habiéndose notificado todos los actos en la forma establecida en la legislación aplicable, con la máxima diligencia por parte de Administración.

Y, finalmente, no se ha infringido manifiestamente la ley en tanto el procedimiento se ha desarrollado siguiendo estrictamente las normas legales y reglamentarias».

4. Antes de iniciar el estudio de la cuestión de fondo planteada, se ha de señalar una vez más acerca de la revisión de oficio, como ya ha hecho este Consejo Consultivo en el referido Dictamen 251/2025, de 11 de junio, 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.

5. En este caso, la declaración de nulidad solicitada se basa en dos argumentos: que, a la anulación de las Providencias de Apremio, declaradas por el Tribunal Económico Administrativo, procede anudar la consecuencia de que se anule la

sanción impuesta, y que las resoluciones y actos correspondientes al procedimiento sancionador que nos ocupa, especialmente la Resolución 94/2020 de la Jefatura de Inspección de Las Palmas de Gran Canaria, objeto específico de la revisión de oficio solicitada, no fue notificada correctamente.

Pues bien, en relación con el alcance de la Resolución del TEAR de 31 de octubre de 2023, en la misma se anuló exclusivamente la providencia de apremio PA2021004851; no se realizó pronunciamiento alguno acerca del procedimiento sancionador que dio lugar a tal providencia como tampoco a ninguno de los actos y resoluciones dictados en relación con el mismo, tal y como correctamente alega la Administración tributaria, por lo que decae el razonamiento expuesto por la parte reclamante en el sentido de que, anulada tal Providencia por el TEAR, ello conllevaría, a su vez, la anulación de las actuaciones del procedimiento sancionador del que trae causa. Así lo aclara también el propio TEAR.

En efecto, en la Resolución del TEAR, de 31 de octubre de 2023, se manifiesta: *«QUINTO.- Tratándose el acto impugnado de una providencia de apremio, no puede entrarse a conocer en la reclamación que nos ocupa de las alegaciones formuladas en oposición al acuerdo de liquidación en el que se determinó la deuda tributaria posteriormente apremiada. Hay que partir de que la jurisprudencia constante y uniforme del Tribunal Supremo viene declarando que resulta ilícito utilizar los trámites e incidencias del procedimiento recaudatorio para plantear cuestiones sobre el fondo del principal, que tienen su momento procesal de impugnación con ocasión de la notificación en período voluntario.*

La providencia de apremio sólo puede ser impugnada por motivos tasados legalmente, los previstos en el artículo 167.3 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que enumera taxativamente los motivos de oposición a la vía de apremio:

- "a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.*
- c) Falta de notificación de la liquidación.*
- d) Anulación de la liquidación.*
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada".*

La idea que subyace en el precepto transcrito radica en impedir que, con ocasión de los actos recaudatorios en vía ejecutiva, se cuestione la deuda de que traen causa, la cual debe ser impugnada en su momento, por lo que frente al acto de apremio impugnado sólo puede oponerse que la deuda tributaria fue anulada, no resultaba exigible (bien porque no se

notificó debidamente su liquidación, estaba aplazada, suspendida o había prescrito la acción de cobro), o ya se había extinguido (por el pago o de cualquier otra forma)».

No puede olvidarse, que el hecho imponible del expediente sancionador consiste, tal y como señala la Resolución sancionadora 94/2020 en su Fundamento de Derecho Tercero:

«TERCERO.- Conforme se expone en el acta, de las actuaciones practicadas en el procedimiento de inspección resulta lo siguiente:

A) HECHO IMPONIBLE (Art. 3 Ley 29/1987 de 18 diciembre)

La actuación inspectora se circunscribe al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado como consecuencia de la adquisición mortis causa del obligado tributario de los bienes y derechos dejados al fallecimiento de (...), NIF (...), el 18 de mayo de 2014, quien mediante testamento otorgado el 9/9/1988 ante el notario D E. M. L. y con el número 2.356 de su protocolo, lega a su cónyuge, ((...)) con quien estaba casado en régimen legal de gananciales), con cargo al tercio de libre disposición, una casa privativa sita entre las calles (...). y (...), conocida por la Gallera de dos mil metros cuadrados aproximadamente y el usufructo vitalicio de su herencia. En la cláusula tercera del testamento Instituye herederos por partes iguales a sus dos hijos, (...) y (...).

((...)) no ha presentado la declaración tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones en los plazos legalmente establecidos».

Es decir, la anulación de la vía de apremio no supone, per se, la obligación de anular el procedimiento sancionador, pues sigue vigente la causa que dio lugar al mismo, que no es otra que el incumplimiento de presentar en plazo la declaración del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

6. Por otra parte, todas las notificaciones se efectuaron al domicilio que se corresponde al bien inmueble con referencia catastral (...), de titularidad del interesado, independiente de las variaciones de denominación de la vía pública donde se halla tal inmueble, es decir, tanto si la notificación se remitía a (...), CP. 35571 como (...), siempre se estaban efectuando las notificaciones en el domicilio fiscal del interesado.

En el tan repetido Dictamen de este Consejo Consultivo 251/2025, como en otros muchos, emitidos en relación con supuestos similares al que aquí nos ocupa, se ha señalado:

«En primer lugar, en cuanto a la normativa concreta aplicable al presente supuesto, es preciso señalar que el art. 48 LGT, en su punto 1 establece que «El domicilio fiscal es el

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

Además, en relación con el asunto que aquí nos ocupa, no se ha de olvidar que el art. 112.1 LGT establece que «Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud de este, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

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

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

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

7. En definitiva, ha resultado acreditado que las Resoluciones dictadas por la Administración tributaria en este supuesto, incluida la que es objeto de la solicitud de revisión de oficio -la Resolución 94/2020- se efectuaron correctamente y se notificaron en el domicilio fiscal del interesado, razón por la que se considera que no concurre la causa de nulidad aducida, por lo que no procede la revisión de oficio que se pretende.

Por último, se coincide también con la Administración acerca de la no procedencia de la revocación de la Resolución solicitada por el interesado, puesto

que tal Resolución sancionatoria es conforme a Derecho, y constituye un acto jurídicamente procedente que no le ha causado indefensión.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Orden resolutoria por la que declara no procedente la revisión de oficio solicitada por el interesado, se considera conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV del presente Dictamen.