

D I C T A M E N 1 7 0 / 2 0 2 6

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 11 de mayo de 2026.

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 instado por (...), de la Resolución del Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial, dictada en el procedimiento de derivación de responsabilidad por la que se declara al solicitante, responsable subsidiario del pago de la deuda de la entidad mercantil (...)* (EXP. 132/2026 RO)*.

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente Dictamen, solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias el 27 de marzo de 2026, con registro de entrada en este Consejo Consultivo el 30 de marzo de 2026, tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta de Resolución del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, instado por (...), de la Resolución n.º 2021000063429500 del Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial dictada en el procedimiento de derivación de responsabilidad con n.º expediente 20210000634295, por la que se declara a (...), en su condición de administrador de la entidad mercantil (...) responsable subsidiario del pago de la deuda que asciende a un importe total de 93.985,41 euros.

2. La legitimación para solicitar el Dictamen le corresponde a la Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias; su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias -en adelante, LCCC-, en relación el primer precepto con el art. 217.4, párrafo segundo

* Ponente: Sra. de León Marrero.

de la Ley General Tributaria (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 RGDLGT].

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

En este sentido, se ha de advertir que el plazo máximo para notificar resolución expresa es de un año desde que se presenta la solicitud por el interesado [art. 217.6 LGT]. Y al tratarse de un expediente de nulidad iniciado a solicitud de persona interesada, el transcurso del plazo máximo para resolver determina su desestimación presunta [art. 217.6, párrafo segundo, letra b) LGT]. Circunstancia ésta que no exime a la Administración Tributaria de su obligación de resolver expresamente ex art. 21 LPACAP.

II

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

1. Con fecha 12 de marzo de 2021 se resuelve declarar fallida a la entidad mercantil (...) iniciando las actuaciones conducentes a la derivación de la acción administrativa de cobro contra los posibles responsables tributarios de la sociedad declarada fallida, en caso de ser ello posible.

Todo ello en relación con una deuda tributaria -derivada de la aplicación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados- por

importe de 48.691,59 € [liquidación n.º 00000000089950314], y con un reintegro de subvenciones por importe de 45.293,82 € (liquidación n.º 358252017210000262).

Por tanto el procedimiento de derivación de responsabilidad se refiere a dos tipos de deudas: una de naturaleza tributaria, y otra de naturaleza de ingreso derecho público no tributario.

2. La entidad (...), adquirió la condición de deudor tributario principal con ocasión de los siguientes hechos:

En fecha 1 de diciembre de 2014 la entidad adquirió unos terrenos de naturaleza rústica, un solar, una vivienda y tres locales por los que presentó, en fecha 30 de diciembre de 2014, una serie de autoliquidaciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD), en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), acogiendo a la exención prevista para las entidades pertenecientes a la Zona Especial Canaria del art. 46 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

En fecha 5 de septiembre de 2017, se inició, mediante comunicación, un procedimiento de comprobación limitada (Exp. N.º 2014000067951), al objeto de requerir al obligado tributario certificado de inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria a fecha del devengo. En fecha 20 de octubre de 2017, se notificó propuesta de liquidación provisional por el que se denegaba el derecho a la exención ante la falta de la aportación de la documentación requerida en la comunicación de inicio. En fecha 17 de diciembre de 2017, la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife notificó la liquidación provisional N.º 6051700293861 por el valor de la cuota tributaria dejada de ingresar y los intereses de demora correspondientes por importe de 48.691,59 €.

3. En cuanto a la deuda en concepto de reintegro de subvenciones, se hace constar en la Propuesta de Resolución que por Resolución n.º 307/2012, de 23 de agosto, de la Agencia Canaria de Investigación, Innovación y Sociedad de la Información (AGIISI), se concedió una subvención por importe de 125.000 €.

Por resolución n.º 89 de 01/03/2017 se justificó parcialmente la subvención concedida por importe de 71.585,27 €, declarándose a su vez el inicio de procedimiento de reintegro parcial de subvención, mediante propuesta de resolución, por importe de 53.414,73 €, correspondiente al 32,6 % de los gastos no justificados, así como la exigencia de los intereses generados desde la fecha de pago (15/01/2013) hasta en la que se acuerde la procedencia del reintegro.

4. Transcurridos los plazos de pago en periodo voluntario de las deudas anteriores sin ingreso de las cantidades señaladas, la Administración de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife notificó, en fecha 12 de enero de 2018, providencia de apremio por la deuda derivada del reintegro de la subvención y, en fecha 30 de junio de 2018, providencia de apremio por la deuda derivada de la liquidación provisional por TPO.

Vencidos los plazos previstos en el art. 62.5 LGT, sin ingreso de las deudas en ejecutiva, la Dependencia de Investigación Patrimonial inició actuaciones relativas al descubrimiento de bienes y derechos susceptibles de embargo. En fecha 12 de marzo de 2021, resultando dichas actuaciones infructuosas, se declara fallida la entidad.

5. Con fecha 13 de mayo de 2021 se incoa -mediante resolución del Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial de la ATC- procedimiento administrativo de exigencia de responsabilidad subsidiaria sobre la base de lo establecido en el art. 43.I, letra b) LGT.

El importe de la deuda exigida a (...) en calidad de responsable subsidiario asciende a 93.985,41 € resultante de la suma de los importes en periodo voluntario de la liquidación provisional (N.º 6051700293861) por TPO por valor de 48.691,59 € y la liquidación derivada del reintegro de la subvención por valor de 45.293,82 €, inicialmente giradas a (...)

6. En relación con el precitado acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad con Propuesta de Resolución se realizaron inicialmente dos intentos de notificación, uno el 20 de mayo de 2021 en dirección (...) (Santa Cruz de Tenerife) con resultado *Dirección incorrecta* y otro el 1 de junio de 2021, en la dirección (...) (Santa Cruz de Tenerife) con resultado *Desconocido*.

Con fecha 16 de junio de 2021, en cumplimiento a lo establecido en el art. 112 LGT, se publicó anuncio de citación para notificación por comparecencia en el BOE N.º 2021/143.

En fecha 2 de julio de 2021, se entendió notificada la propuesta por el transcurso de 15 días naturales desde la publicación en el BOE, de conformidad con el art. 112.2 LGT.

7. Con la notificación de la Propuesta de Resolución del procedimiento de derivación de responsabilidad, se produjo la apertura de un plazo de 15 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del acto que inicia el

procedimiento de derivación de responsabilidad, para que el entonces presunto responsable, (...), pudiera alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimara pertinentes en defensa de sus derechos e intereses legítimos.

8. Con fecha 11 de agosto de 2021 se dicta Resolución de la Jefatura de la Dependencia de Investigación Patrimonial de la ATC, por la que se acuerda declarar a (...), en su condición de administrador de la entidad mercantil (...), con C.I.F. (...), responsable subsidiario del pago de la deuda que se detalló anteriormente y que asciende a un importe de 93.985,41 euros.

Respecto a la indicada resolución administrativa, se realizaron dos intentos de notificación: el 18 de agosto de 2021, se realizó un intento de notificación de la resolución, nuevamente en la dirección (...) (Santa Cruz de Tenerife) con resultado *Dirección incorrecta* y con fecha 31 de agosto de 2021, se realizó un intento de notificación, nuevamente, en la dirección (...) (Santa Cruz de Tenerife) con resultado *Desconocido*.

Con fecha 15 de septiembre de 2021, en cumplimiento a lo establecido en el art. 112.1 LGT, se publicó anuncio de citación para notificación por comparecencia en el BOE N.º 2021/221.

En fecha 1 de octubre de 2021, se entendió por notificada la Resolución por el transcurso de 15 días naturales desde la publicación en el BOE, de conformidad con el art. 112.2 LGT.

III

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

1. Con fecha 3 de septiembre de 2025, tuvo entrada en el registro electrónico de la ATC, recurso de reposición interpuesto por (...) frente a la Resolución de 11 de agosto de 2021 de la Jefatura de la Dependencia de Investigación Patrimonial de la ATC, por la que se acuerda declarar a (...), en su condición de administrador de la entidad mercantil (...), responsable subsidiario del pago de la deuda que se detalló anteriormente y que asciende a un importe de 93.985,41 euros.

Solicita la declaración de nulidad de pleno Derecho del acto de conformidad con el art. 47.1, apartados a) y e), LPACAP, alegando que no procedía la notificación edictal, por cuanto la ATC tenía acceso a la dirección completa y correcta del

recurrente, habiendo practicado la notificación en una dirección incompleta, al faltar el nombre de la calle ((...)).

2. El 18 de septiembre de 2025 se emite informe por el Jefe de Dependencia de Investigación Patrimonial en relación con la declaración de nulidad instada por el interesado [art. 5.2 RGDLT].

3. Con fecha 21 de enero de 2026 se extiende diligencia de constancia de hechos, incorporando al expediente la relación histórica de los domicilios suministrados por la base de datos de la AEAT.

4. Con fecha 4 de febrero de 2026 se acuerda la apertura del trámite de audiencia al interesado para alegar lo que estimase pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considerase oportunos en defensa de sus derechos e intereses legítimos [art. 217.4 LGT en relación con el art. 5.3 RGDLT].

Con fecha 9 de febrero de 2026, se notificó a (...) comunicación del trámite de audiencia mediante su acceso en la Dirección Electrónica Habilitada única (DEHÚ) puesta a disposición en fecha 4 de febrero de 2026. En la comunicación se le informó de su derecho de comparecer en las dependencias de la ATC para examinar y obtener copia del contenido del expediente, así como su derecho a presentar alegaciones y aportar la documentación que estimase oportuna en el plazo de los 15 días hábiles siguientes.

5. En fecha 25 de febrero de 2026, el interesado presenta escrito de alegaciones y documentación anexa.

6. Con fecha 10 de marzo de 2026 se emite Propuesta de Resolución de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se resuelve « (...) *que no procede declarar la nulidad de pleno de la Resolución N.º 2021000063429500 del Jefe de la Dependencia de Investigación Patrimonial, en el procedimiento de derivación de responsabilidad con n.º expediente 20210000634295, siendo obligado tributario (...)*»

7. Mediante oficio con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 27 de marzo de 2026, se solicita la emisión de Dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias [arts. 11.1.D.b) y 12.3 LCCC en relación con el art. 217.4 LGT y el art. 6 RGDLT].

IV

1. En primer término, respecto a la solicitud presentada por el interesado, procede indicar que si bien éste interpone recurso potestativo de reposición y no insta propiamente una revisión de actos nulos de pleno Derecho (art. 217 LGT), no obstante, se advierte una incorrecta calificación del recurso, toda vez que la resolución impugnada ha devenido firme, lo cual no impide a la Administración admitir el recurso y resolverlo, mediante su adecuada recalificación, por cuanto el art. 115.2 LPACAP dispone que *«el error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter»*, en favor del derecho de defensa y del principio *pro actione*.

2. La Propuesta de Resolución analizada desestima la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho instada por (...) contra la resolución administrativa de derivación de responsabilidad tributaria dictada con fecha de 11 de agosto de 2021 - por la Jefatura de la Dependencia de Investigación Patrimonial- [n.º expediente 20210000634295], en la que es declarado responsable subsidiario del pago de las deudas de la entidad mercantil (...) por importe de 93.985,41 €, de conformidad con lo previsto en el art. 43.1, letra b) LGT. Y ello al no apreciarse la concurrencia de las causas de nulidad previstas en las letras a) y e) del art. 217.1 LGT.

3. Una vez examinado el contenido del expediente remitido a este Organismo consultivo y, en atención a las consideraciones jurídicas que se exponen a continuación, entiende este Consejo Consultivo que no procede estimar la pretensión anulatoria instada por el reclamante.

3.1. En primer lugar, se esgrime 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, letra a) LPACAP] y que se vincula con el derecho fundamental reconocido por el art. 24.1 de la Constitución Española (CE). 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 administrativo de derivación de la responsabilidad tributaria [art. 43.1, letra b) LGT] tramitado 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 anteriormente 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 un acto administrativo dictado en el marco de un procedimiento sancionador. En idéntico sentido se pronuncia la Propuesta de Resolución al señalar que *«En el caso objeto del presente escrito, el acto administrativo que aparentemente produce efectos lesivos es la resolución por la que se acuerda la derivación de responsabilidad subsidiaria sobre la base del supuesto previsto en el artículo 43.1.b) LGT. Este supuesto fija la responsabilidad del administrador social, por las obligaciones*

tributarias pendientes de la sociedad en el momento del cese, siempre que aquel no haya ejercido la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones propias de su cargo. Al contrario que el supuesto previsto en el artículo 43.1.a) LGT, la responsabilidad subsidiaria del 43.1.b) LGT no tiene carácter sancionador, como así lo confirma el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 11 julio de 2025 (Rec. 7417/2023).

Por tanto, dado que solo pueden declararse nulos de pleno derecho por lesionar derechos y deberes susceptibles de amparo constitucional, aquellos actos administrativos de naturaleza sancionadora, sin que lo sea una resolución de un procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria por el artículo 43.1.b) LGT, no puede prosperar la nulidad de pleno derecho sobre la base del artículo 217.1.a) LGT»

3.2. En segundo lugar, tampoco se aprecia la concurrencia de la causa de nulidad esgrimida por el interesado sobre la base de lo dispuesto en la letra e) del art. 217.1 LGT.

Efectivamente, respecto a esta causa de nulidad, que coincide con las establecidas en el art. 47.1.e) LPACAP [y art. 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común], este Consejo Consultivo ha manifestado, por ejemplo, en el Dictamen 161/2020, de 1 de junio, que:

«El art. 62.1, e) LRJAP-PAC configura como una causa de nulidad el que los actos sean dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Como las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas, tienen carácter excepcional y han de interpretarse de forma estricta, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es especialmente restrictiva en cuanto a la aplicación de esa causa de nulidad, ya que el empleo por la Ley de los dos adverbios «total y absolutamente» impone que los defectos formales necesarios para aplicar esta nulidad radical deben ser de tal dimensión que es preciso que se haya prescindido de modo completo y absoluto del procedimiento, no bastando la omisión de alguno de sus trámites. La omisión de algún trámite se equipara a la omisión total del procedimiento cuando tiene la naturaleza de esencial en los supuestos en que haya causado indefensión material al interesado (para lo cual habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las consecuencias que sufrió por la omisión del trámite). También se equipara a la omisión total si los trámites incumplidos, de haberse observado, habrían determinado un acto de contenido distinto. Consúltense al respecto las SSTs de 23 febrero de 2016; de 26 enero de 2016; de 24 enero de 2014; de 27 junio de 2012 y de 25 abril de 2002»

Asimismo, y en lo que se refiere ya específicamente a las notificaciones de los correspondientes actos administrativos, también este Organismo ha señalado en el Dictamen 201/2017, de 21 de junio, (citado, posteriormente en varios v.g. Dictamen

8/2021, de 15 de enero) entre otros muchos, que «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), (...) »

Por todo lo expuesto, en el presente caso este Consejo Consultivo considera, en unión de criterio con la Propuesta de Resolución, que no concurre la causa de nulidad invocada por el interesado; y es que tal y como se indica, no ha cumplido diligentemente el interesado sus deberes en relación con la comunicación de su domicilio a efectos tributarios.

En este sentido, y compartiendo íntegramente los minuciosos argumentos expuestos por la Administración tributaria, procede dar por reproducidas las consideraciones jurídicas efectuadas por la Propuesta de Resolución en su Fundamento de Derecho cuarto, en el que se señala:

«En su escrito, concretamente en el apartado tercero de los hechos, el interesado reconoce expresamente el error en la dirección consignada —(...) (Santa Cruz de Tenerife) al omitirse el nombre de la calle ((...) número 2)— y, además, señala que la Agencia Tributaria Canaria (ATC) tenía acceso a la dirección completa a través del Padrón Municipal del Ayuntamiento del Sauzal.

Si bien la dirección prevista por el Padrón Municipal puede ser utilizada por la Administración, no la convierte, per se, en la dirección idónea para la práctica de las notificaciones tributarias de competencia autonómica o estatal. En aras de realizar una actuación lo más eficaz posible, la Administración tributaria debe hacer un juicio previo sobre cuál de las direcciones resulta más adecuada a los efectos de notificar los procedimientos iniciados de oficio de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 110.2 LGT, priorizando, como se manifestó anteriormente, los domicilios declarados por los obligados tributarios.

El domicilio fiscal coincide con la residencia habitual en el caso de las personas físicas (artículo 48.2.a LGT), pero la residencia habitual del contribuyente puede diferir de la dirección prevista en el Padrón Municipal. Como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 23 de febrero de 2012, rec. 109/2010 “el concepto de residencia

habitual al que se refiere la normativa aplicable a los efectos fiscales (...), no se corresponde ni con el del domicilio fiscal del sujeto pasivo, ni con el de vecindad, ni viene determinado por el empadronamiento en un municipio concreto que constituye la acreditación formal administrativa de los vecinos del municipio respectivo, sino que hace referencia a la situación real o de hecho de permanecer o de morar en una vivienda concreta”.

La falta de idoneidad de los domicilios del Padrón Municipal deriva de la escasa interconectividad e inmediatez en su actualización que manifiesta este censo con las bases de datos a disposición de la Administración Tributaria. Así lo recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Octubre de 2001 (Rec. 4489/2000) al señalar que “el Padrón de habitantes y el Registro a efectos tributarios de domicilios fiscales son registros administrativos independientes y no intercomunicados automáticamente, de modo que el cambio de domicilio efectuado por una persona en el Padrón de habitantes, por sí solo, no supone un cambio coetáneo y paralelo del domicilio fiscal, ni tampoco sustituye a la declaración tributaria expresa indicada en el mencionado artículo 45.2 (ahora 48) de la LGT.”

En estos términos, el obligado tributario parece adoptar una posición de indiferencia con respecto al cumplimiento de sus obligaciones, volcando en la ATC la absoluta responsabilidad por no haberse determinado con exactitud el domicilio idóneo para la práctica de las notificaciones. Se adelanta que este planteamiento resulta incompatible con la doctrina del Tribunal Supremo, anteriormente mencionada, que exige valorar la diligencia de ambas partes en el cumplimiento de sus obligaciones, especialmente en materia de comunicación de datos esenciales como el domicilio fiscal.

La Administración tributaria dispone de una serie de domicilios para la práctica de las notificaciones, entre ellos, los declarados por el propio obligado tributario y los obtenidos de otras administraciones. Sin embargo, como erróneamente pudiera pensarse, no todas las direcciones procedentes de las administraciones externas deben ser consideradas idóneas. Ello porque las direcciones suministradas por otras administraciones no se actualizan de forma inmediata y pueden contener errores que no se ajustan con la realidad de la localización, como a menudo ocurre con las discrepancias entre el Catastro y el Registro de la Propiedad para un mismo inmueble o, para el caso que nos ocupa, con el Padrón Municipal y las direcciones a disposición de la Administración tributaria. Así, la Administración pondera, de entre las direcciones disponibles, cual es la más idónea teniendo en cuenta estas posibles distorsiones.

Con ello, en aras de efectuar una actuación lo más eficaz y diligente posible, la ATC otorga mayor relevancia a los domicilios declarados por los propios obligados tributarios en sus declaraciones tributarias, priorizando entre ellos los que hayan sido comunicados más

recientemente por ser la fuente más directa y actualizada, en lugar de utilizar direcciones extraídas de otras administraciones no tributarias, como las procedentes del Padrón Municipal de un municipio. En este sentido, la Administración actuó con la máxima diligencia, otorgando prevalencia a los datos comunicados por el propio obligado tributario en sus declaraciones fiscales, en lugar de utilizar direcciones procedentes de otras administraciones no tributarias. Esta práctica responde a una lógica elemental: nadie puede consignar con mayor exactitud su domicilio que quien lo habita.

El Consejo de Estado, en el Dictamen 8/2025, de 20 de marzo de 2025, mantuvo este mismo criterio para un supuesto idéntico, consistente en un procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho contra la notificación de los actos relativos a una derivación de responsabilidad subsidiaria por el 43.1.b). El obligado tributario acusaba a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), de no haber realizado un esfuerzo adicional para localizar su domicilio fiscal aduciendo, igualmente, la facilidad para acudir al Padrón municipal. El Consejo de Estado reprocha, por un lado, la actitud del interesado de exigir a la Administración una diligencia reforzada cuando este no comunicó correctamente su domicilio fiscal y, por otro, que la Agencia tributaria “no está obligada a realizar una labor de búsqueda del obligado tributario en cualquiera otros domicilios que este haya comunicado a otras administraciones, siendo, en cambio, el obligado tributario el que tiene la obligación, como establece el artículo 48.3 LGT, de comunicar el cambio de su domicilio fiscal cuando se produzca”.

Sentadas estas premisas, debe subrayarse que (...) ratificó la dirección (...) (Santa Cruz de Tenerife) como su domicilio fiscal con ocasión del acceso al servicio Renta Web de la AEAT para consultar el borrador de su autoliquidación del IRPF, en fecha 3 de abril de 2021, apenas dos meses antes de la práctica del primer intento de notificación de la propuesta de derivación de responsabilidad (20 de mayo de 2021).

Con carácter previo al acceso al borrador de la autoliquidación, el servicio de Renta Web comunica al contribuyente, pormenorizadamente, los detalles del último domicilio fiscal que, hasta la fecha, conoce la AEAT. El desglose se realiza con un nivel de precisión óptimo, facilitando un conjunto de campos tales como: el tipo de vía, nombre de la vía, número de la casa, población, bloque, portal, escalera, planta, puerta, complemento del domicilio (ej: urbanización), localidad/población y referencia catastral.

La información proporcionada por el servicio web es clara, permitiendo al contribuyente confirmar que los datos son correctos (ratificar) o modificarlos si detecta algún error. Además, la ratificación o la modificación son preceptivos con carácter previo al acceso al borrador de la autoliquidación de la renta, sin posibilidad de que el declarante pueda, por tanto, omitir dicho trámite.

Para el presente caso, procede analizar los siguientes campos.: tipo y nombre de vía, así como el complemento del domicilio. En relación con el tipo de vía, el obligado tributario

consignó ‘Urbanización’ en lugar de ‘Calle’. Respecto al nombre de la vía, seleccionó ‘(...)’ en vez de ‘(...)’. En cuanto al complemento del domicilio, resulta especialmente significativo que el campo aparezca vacío, pese a que la leyenda que lo acompaña indica expresamente su finalidad e incluye ejemplos (p.ej., ‘Urbanización’), donde perfectamente podría haber consignado “Urba-nización (...)”.

Como se observa, la Administración Tributaria no pudo facilitar más a (...) para que procediera al correcto cumplimiento de sus obligaciones, cuyo buen fin sólo le costaba un mínimo de atención y tiempo a la hora de completar las casillas indicadas.

Para mayor gravedad, esta conducta se ha mantenido de forma reiterada en todas las campañas de renta desde 2021 hasta 2025, confirmando el mismo domicilio incorrecto en cada ocasión: 03/04/2021, 05/05/2022, 27/04/2023, 21/06/2024 y 17/05/2025. La persistencia en el error, pese a la extrema facilidad para corregirlo, revela una falta de diligencia palmaria, cuando no una actitud deliberada de incumplimiento.

Por consiguiente, el hecho de comunicar un domicilio incorrecto, la extrema facilidad que disponía el obligado tributario para corregir su domicilio durante los años consecutivos, así como los incumplimientos reiterados en todos y cada una de las campañas de renta desde el 2021 hasta el 2025; conjuntamente ponen de manifiesto una negligencia grave en la adopción de una conducta diligente que resulta indispensable para garantizar una práctica correcta de las notificaciones. Todo ello, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo y el Consejo de Estado, lleva a la conclusión de que no es posible apreciar ninguna clase de indefensión en la práctica de las notificaciones efectuadas a (...)».

Por lo demás, en cuanto a las alegaciones referentes a la inexistencia de las deudas derivadas, este Consejo comparte los argumentos expuestos por la Administración tributaria en el Fundamento de Derecho tercero de la Propuesta de Resolución.

4. En conclusión, no se objetiva la concurrencia de las causas de nulidad esgrimidas por el interesado para fundamentar su pretensión revisora [art. 217.1, letras a) y e) LGT], por lo que procede dictaminar favorablemente la Propuesta de Resolución sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias.

CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias es conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV de este Dictamen.