Consejo Consultivo de Canarias

# D I C T A M E N 1 8 0 / 2 0 2 6

## (Sección 2.ª)

**San Cristóbal de La Laguna, a 15 de mayo de 2026.**

Dictamen solicitado por la Excma. 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, iniciado a instancia de (...), a fin de declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional en materia de Impuesto General Indirecto Canario y de las liquidaciones en materia sancionadora, dictadas todas por el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife (EXP. 140/2026 RO)*[*].

## F U N D A M E N T O S

### I

**1.** El presente Dictamen tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta resolutoria de un procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante, LGT-, iniciado a instancia de(...), en nombre y representación de (...), a fin de declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional n.º LIQUR12024000037596401, dictada por el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, con fecha 14 de febrero de 2025, dimanante del expediente n.º 20240000375964, en materia de Impuesto General Indirecto Canario -en adelante, IGIC- y de las liquidaciones con n.º RE2025000041666, RE2025000041672, RE2025000041678, RE2025000041680, RE2025000041681, RE2025000041683, RE2025000041684, RE2025000041686, RE2025000041687, RE2025000041688, RE2025000041690, RE2025000041691, RE2025000041692, RE2025000041693 y RE2025000041694, dictadas por el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, el 24 de junio de 2025, derivadas del expediente n.º 20250000536510, en materia sancionadora, por no ingresar las deudas tributarias

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

correspondientes a los ejercicios 2020 [segundo a cuarto trimestre], 2021, 2022 y 2023 [primer a cuarto trimestre], siendo obligada tributaria (...).

**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 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 RGDLGT].

Por lo demás, y como se indica en la Propuesta de Resolución, *«la nulidad de la liquidación del procedimiento de comprobación limitada (...), guarda identidad sustancial e íntima conexión con las liquidaciones del procedimiento sancionador, también impugnadas y citadas en el mismo lugar, por lo que, habiéndose instado en el mismo escrito la nulidad de todas las liquidaciones y siendo el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento, se dispone su acumulación, en base a lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas»* -Fundamento de Derecho segundo-.

**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.

**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 15 de julio de 2024 se incoa procedimiento de comprobación limitada [*ex* arts. 136 y ss., LGT], en materia de IGIC, contra (...), dando lugar a la sustanciación del expediente n.º 20240000375964.

El objeto de dicho procedimiento fue la verificación de la correcta aplicación del régimen especial del comerciante minorista, concluyéndose que la interesada no cumplía el requisito legal de realizar, al menos, el setenta por ciento de sus ventas a consumidores finales, al constatarse que una parte sustancial de sus operaciones se realizaban con empresarios, profesionales y entidades públicas.

Como consecuencia de lo anterior, la Administración acordó la exclusión de la obligada tributaria del régimen especial del comerciante minorista, con efectos desde el 1 de enero de 2020, y su inclusión en el régimen general del IGIC, procediéndose a la regularización de los períodos impositivos correspondientes a los ejercicios 2020 [segundo, tercero y cuarto trimestres], 2021, 2022 y 2023 [todos los trimestres].

A este respecto, se ha de indicar que el procedimiento de comprobación limitada concluyó mediante Resolución administrativa n.º LIQUR12024000037596401, de 14 de febrero de 2025, del Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, por la que se dispuso lo siguiente:

*«- Regularizar la situación censal de la obligada tributaria, (...) (...), respecto de su actividad "COM.MEN.MUEBLES Y MAQUINAS DE OFICINA" (Epígrafe IAE: 16592), dándola por excluida del régimen especial del comerciante minorista con fecha de efectos 1 de enero de 2020 y quedando acogida, desde esa misma fecha, en el régimen general del IGIC (...) .*

*- Regularizar los periodos trimestrales de liquidación de la obligada tributaria, (...) (...), en el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en los ejercicios 2020 (2T, 3T y 4T), 2021, 2022 y 2023 (1T, 2T, 3T y 4T) según los importes comprobados por la*

*Administración, de acuerdo con la liquidación provisional que aparece detallada por periodos trimestrales en anexo.*

*De la consignación de los importes referidos en los fundamentos de derecho en las autoliquidaciones de los períodos trimestrales correspondientes, resulta, según se recoge en los anexos y ha quedado ya expuesto en los anteriores cuadros, un importe a ingresar de ciento nueve mil ciento once euros con cuarenta y seis céntimos (109.111,46 €) más los intereses de demora devengados desde la fecha de finalización del plazo establecido para la presentación de las autoliquidaciones correspondientes hasta la fecha de la resolución de liquidación provisional, de conformidad con lo establecido en el artículo 26.2 de la LGT.*

*Por tanto, el total a ingresar, incluyendo intereses de demora, asciende a (...) 121.051,13 €.*

*El presente procedimiento tributario se circunscribe al ámbito estricto de la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo en el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) en los periodos de liquidación de referencia y con el objeto y alcance en él definidos, sin perjuicio de diferentes procedimientos y comprobaciones que pudieran iniciarse en el futuro, incluso relativos a los mismos periodos de tributación».*

La resolución administrativa que puso fin al procedimiento de comprobación limitada, junto con la correspondiente liquidación provisional de IGIC -determinando las cuotas tributarias e intereses de demora a ingresar- consta válidamente notificada a la interesada con fecha 17 de febrero de 2025, sin que conste la interposición de recurso, administrativo o judicial, contra la precitada resolución administrativa.

**2.** Derivado de la regularización practicada, la Administración incoó a la misma obligada tributaria [(...)] un procedimiento sancionador tributario, tramitado bajo el expediente n.º 20250000536510, por la comisión de infracciones previstas en el art. 191.1 LGT, consistentes en dejar de ingresar la deuda tributaria resultante de las autoliquidaciones del IGIC correspondientes a los períodos regularizados.

En el marco de dicho procedimiento sancionador se incoaron quince expedientes sancionadores, uno por cada período impositivo afectado, calificándose las infracciones, en su mayoría, como graves, y como leve la correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2023, por razón de la cuantía.

El procedimiento sancionador finalizó mediante resoluciones de fecha 24 de junio de 2025, por las que se impusieron a la interesada las correspondientes sanciones pecuniarias, ascendiendo su importe total, una vez aplicadas las reducciones legalmente previstas, a la cantidad de 34.261,31 €. Dichas resoluciones

fueron debidamente notificadas a la interesada con fecha 26 de junio de 2025 y consentidas, al no haberse interpuesto recurso alguno, adquiriendo, asimismo, firmeza.

## III

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

**1.** El presente procedimiento administrativo de revisión de oficio se inicia mediante escrito -con registro de entrada en la Agencia Tributaria Canaria el día 8 de octubre de 2025- interpuesto por(...), actuando en nombre y representación de (...), y en cuya virtud se interesa la declaración de nulidad de la liquidación provisional n.º LIQUR12024000037596401, dictada por el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, con fecha 14 de febrero de 2025, dimanante del expediente n.º 20240000375964, en materia de IGIC, y de las liquidaciones con n.º RE2025000041666, RE2025000041672, RE2025000041678, RE2025000041680, RE2025000041681, RE2025000041683, RE2025000041684, RE2025000041686, RE2025000041687, RE2025000041688, RE2025000041690, RE2025000041691, RE2025000041692, RE2025000041693 y RE2025000041694, dictadas por el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, el 24 de junio de 2025, dimanantes del expediente sancionador n.º 20250000536510, por no ingresar las deudas tributarias correspondientes a los ejercicios 2020 [segundo a cuarto trimestre], 2021, 2022 y 2023 [primer a cuarto trimestre], siendo obligada tributaria (...).

**2.** Consta en el expediente la emisión, con fecha 14 de octubre de 2025, de informe por parte de la Administración de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife en relación con la declaración de nulidad instada por la interesada [art. 5.2 RGDLGT].

**3.** Con fecha 14 de noviembre de 2025 se acuerda la apertura del trámite de audiencia a la interesada.

A este respecto, y como señala el órgano instructor en la Propuesta de Resolución, *« (...) se intentó notificar la concesión de dicho trámite a la representación de la contribuyente, en la dirección de la Calle El Ingenio, 8, en Los Realejos (Santa Cruz de Tenerife), domicilio que figuraba "a efectos de notificaciones" en la solicitud del procedimiento de nulidad instado el día 8/10/25. Los intentos de notificación a la citada representante tuvieron resultado infructuoso en dos ocasiones -el 24/11/2025, a las 14.16*

*horas, con resultado de "ausente" y el 25/11/2025, a las 19.46, con resultado de "nadie se hace cargo". No siendo retirado el aviso dejado en la Oficina de Correos, fue devuelta a origen la notificación el 03/12/2025-.*

*Nuevamente, se intentó notificar el trámite en el mismo domicilio (el 9/12/2025, a las 13.10, con resultado de "ausente" y el 10/12/2025, a las 18.17, con el mismo resultado de "ausente", lo que determinó que el 7 de enero de 2026 se publicase en el Boletín Oficial del Estado y en la sede de la Agencia Tributaria Canaria el anuncio con la citación al trámite, sin que nadie compareciera a tal efecto.*

*No obstante, tras comprobarse en las bases de datos de la Agencia Tributaria Canaria que figuraba el domicilio fiscal de la contribuyente -en la calle Holanda, núm 9, vivienda 5, Piso 2, en El Rosario (Sta. Cruz de Tenerife)-, se remitió a esa dirección la notificación del trámite, siendo entregada la misma a la propia contribuyente, (...), con fecha de 23 de enero de 2026».*

**4.** Una vez transcurrido el plazo legalmente otorgado al efecto, no consta la formulación de alegaciones por parte de la interesada.

**5.** Con fecha 19 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 derecho de la liquidación provisional con n.º de documento LIQUR12024000037596401, dictada por el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, el 14 de febrero de 2025, dimanante del expediente 20240000375964, en materia de impuesto general indirecto canario (IGIC) y de las liquidaciones con n.º RE2025000041666, RE2025000041672, RE2025000041678, RE2025000041680, RE2025000041681, RE2025000041683, RE2025000041684, RE2025000041686, RE2025000041687, RE2025000041688, RE2025000041690, RE2025000041691, RE2025000041692, RE2025000041693 y RE2025000041694, dictadas por el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, el 24 de junio de 2025, dimanantes del expediente 20250000536510, en materia sancionadora, por no ingresar las deudas tributarias correspondientes, en materia de Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en los ejercicios 2020 (2T, 3T y 4T), 2021, 2022 y 2023 (1T, 2T, 3T y 4T), siendo obligada tributaria (...), (...), representada por (...), siendo obligada tributaria (...) (...) »*.

**6.** Mediante oficio con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 1 de abril de 2026, se solicita la emisión del Dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias [arts. 11.1.D.b) y 12.3 LCCC en relación con el art. 217.4 LGT y el art. 6 RGDLGT].

# IV

**1.** La Propuesta de Resolución analizada plantea desestimar íntegramente la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho formulada por la interesada, al entender que no concurre ninguna de las causas tasadas previstas en el art. 217.1 LGT. En particular, se descarta que los actos impugnados [la resolución de 14 de febrero de 2025 que pone fin al procedimiento de comprobación limitada y su correspondiente liquidación provisional, así como las quince resoluciones sancionadoras -y sus respectivas liquidaciones-, de 24 de junio de 2025, derivadas de aquel procedimiento] vulneren el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24 de la Constitución Española.

Asimismo, se concluye que las restantes causas de nulidad invocadas por la interesada, tales como la supuesta falta de motivación de los actos administrativos, la discrepancia con la valoración de los hechos o de la prueba practicada, o la alegada incorrecta interpretación y aplicación de la normativa tributaria, no constituyen supuestos de nulidad radical, sino, en su caso, cuestiones propias de la legalidad ordinaria, que no pueden ser examinadas ni corregidas a través del excepcional cauce de la revisión de oficio.

**2.** 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 la reclamante.

**2.1.** Así, la reclamación formulada por la interesada se articula a través del cauce excepcional de la revisión de oficio, solicitando la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones practicadas, tanto en el seno del procedimiento de comprobación limitada, como en el subsiguiente procedimiento sancionador.

Ahora bien, como punto de partida, resulta imprescindible recordar que la revisión de oficio constituye un mecanismo extraordinario y restrictivo, reservado exclusivamente para aquellos supuestos en los que el acto administrativo esté viciado por alguna de las causas tasadas y de interpretación estricta previstas en el art. 217.1 LGT. En consecuencia, dicho procedimiento no puede convertirse en una vía alternativa o sustitutiva de los recursos administrativos y/o jurisdiccionales legalmente previstos, ni en un instrumento para reabrir el debate sobre la corrección jurídica de actos firmes cuando no concurre una nulidad radical.

Desde esta premisa, el análisis de las alegaciones formuladas por la interesada pone de manifiesto que ninguna de ellas encaja materialmente en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en la normativa aplicable. En particular, la pretendida vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del art. 24 de la Constitución Española no puede ser apreciada en el presente caso, en la medida en que dicho derecho garantiza el acceso a la jurisdicción y a un proceso con todas las garantías, pero no ampara, en sí mismo, una determinada interpretación administrativa favorable a las pretensiones del interesado, ni resulta conculcado por la sola circunstancia de que un acto administrativo adquiera firmeza como consecuencia de la falta de impugnación por los cauces ordinarios. Antes bien, la interesada ha dispuesto en todo momento de los medios legales para someter el acto al control administrativo o jurisdiccional, sin que de su inactividad pueda derivarse lesión constitucional alguna imputable a la Administración.

Por lo demás, la eventual lesión de este derecho exige la producción de una indefensión material, real y efectiva, imputable a la actuación administrativa, no bastando la mera disconformidad del interesado con el contenido del acto ni la discrepancia respecto del criterio seguido por la Administración. En el caso que se examina, no se desprende de las actuaciones la existencia de indefensión alguna. Antes al contrario, consta que la interesada fue debidamente notificada de los actos administrativos dictados, conoció los hechos y fundamentos en que se sustentaban y tuvo plenamente a su disposición los cauces legalmente previstos para su impugnación, tanto en vía administrativa como jurisdiccional. La circunstancia de no haber hecho uso de tales mecanismos de defensa no puede imputarse a una actuación obstativa o limitativa de la Administración, ni traducirse en una vulneración del derecho fundamental invocado. Por lo que no se aprecia la causa de nulidad esgrimida por la interesada [art. 217.1, letra a) LGT en relación con el art. 24 CE].

**2.2.** Por lo demás, las restantes causas de nulidad aducidas por la interesada se fundamentan, en esencia, en la insuficiencia de la motivación de los actos administrativos, en la discrepancia con la valoración de los hechos o de la prueba realizada por la Administración, o en la supuesta incorrecta interpretación y aplicación de la normativa tributaria.

Sin embargo, este tipo de alegaciones, aun cuando hipotéticamente pudieran revelar vicios de legalidad ordinaria, no alcanzan la entidad necesaria para

determinar la nulidad radical de los actos administrativos [liquidaciones] de conformidad con las causas excepcionales tasadas legalmente en el art. 217 LGT. Se trata, en realidad, de cuestiones inherentes al juicio de legalidad del acto, cuyo eventual enjuiciamiento exige el empleo de los medios de impugnación ordinarios y no puede ser abordado a través del mecanismo extraordinario de la revisión de oficio.

**2.3.** Lo manifestado en los apartados anteriores queda perfectamente recogido en la Propuesta de Resolución, donde se razona la desestimación de la pretensión anulatoria planteada por la reclamante en los siguientes términos:

*« (…) La solicitud instada por la Sra. (…), pretende:*

*- La nulidad de la liquidación provisional con nº de documento LIQUR12024000037596401, que resulta de la resolución dictada en el procedimiento de comprobación limitada seguido en el expediente 20240000375964. La citada resolución, de un lado, regularizó la situación censal de la citada obligada tributaria, respecto de su actividad "COM.MEN.MUEBLES Y MAQUINAS DE OFICINA" (Epígrafe IAE: 16592), dándola por excluida del régimen especial del comerciante minorista con fecha de efectos 1 de enero de 2020 y quedando acogida, desde esa misma fecha, en el régimen general del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). De otro lado, regularizó los periodos trimestrales de liquidación de la misma obligada tributaria, en el ámbito del IGIC, en los ejercicios 2020 (2T, 3T y 4T), 2021, 2022 y 2023, según los importes comprobados por la Administración, de acuerdo con la liquidación provisional, estimándose que se habían dejado de ingresar cuotas tributarias por importe de 121.051,13 euros, de los cuales 109.111,46€ resultaban de cuota y 11,933,67€ de intereses de demora.*

*- La nulidad de la liquidaciones cuyas resoluciones que seguidamente se señalarán, que resultan acumuladas en los procedimientos sancionadores seguidos en el expediente 20250000536510, al considerarse que al dejar de ingresar las cantidades señaladas en el referido procedimiento de comprobación limitada, se ha cometido una infracción grave en cada uno de los periodos trimestrales en los que no hubo autoliquidación -salvo en el periodo correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio de 2023, cuya infracción se califica, en razón de la cuantía dejada de ingresar, como leve-. Los números de documentos, el trimestre con el que se corresponden y la cuantía de las sanciones se reflejan en el siguiente cuadrante: (…) TOTAL: 34.261,31 €.*

*(…) El procedimiento de actos nulos de pleno derecho es un recurso de revisión de carácter especial y de alcance limitado. Por su propia naturaleza está previsto para los casos tasados legalmente.*

*Procede recalcar que la reclamante ha tenido oportunidad -antes de acudir a esta vía extraordinaria y restringida-, de acudir a la presentación del recurso ordinario de reposición*

*ante los órganos que dictaron los actos que impugna, o a la vía de la reclamación económico-administrativa, defendiendo lo que a su derecho conviniera. Y así no lo hizo, a pesar de que fuera correctamente notificada de tal posibilidad.*

*En ese sentido, los motivos que la reclamante pudo interesar a través de esas vías ordinarias -ya cerradas en virtud de los plazos legales establecidos para las mismas-, no estando incluidos en las causas tasadas para la revisión de actos nulos de pleno derecho, no pueden ser debatidos en este procedimiento de revisión especial, puesto que, en caso contrario, de admitirse su análisis, se vulnerarían las exigencias de seguridad jurídica a la que se vinculan los plazos administrativos, pues se posibilitaría la impugnación a través del ejercicio de la acción del recurso administrativo, o incluso judicial, en una vía ya caducada.*

*(...) Además, la acción de nulidad exige imperativamente que se alegue alguna de las causas de nulidad radical que enumera el artículo 217.1 de la LGT, y que sólo procede examinar la concurrencia de las invocadas sin posibilidad de acudir a razones distintas. Así ha configurado dicha acción la STSJ de Canarias, de 20/12/2019, proc. nº 245/2018, que encuentra fundamento para tal criterio en dos Sentencias del Tribunal Supremo: la STS de 28/2/17, rec. nº 1058/2016, que alude a la necesidad de congruencia entre el pronunciamiento judicial postulado y el resultado o efecto jurídico que el litigante pretende obtener; y la STS de 19/2/18, rec. nº 122/2016, que considera que el órgano jurisdiccional no puede declarar la nulidad por razones distintas a las invocadas por quien la instó, debido al talante estricto con el que han de ser abordadas las causas de nulidad de pleno derecho.*

*La Sentencia 254/2021 del Tribunal Supremo de 24/02/2021, rec. 8075/2019, va incluso más allá, y admite que el órgano competente para la revisión de oficio pueda acordar motivadamente la inadmisión de la solicitud de nulidad si no se invoca una concreta causa de nulidad de las contempladas en su normativa reguladora. Y señala que "nuestra jurisprudencia ha venido declarando de forma inconcusa que los defectos formales, también de quienes hacen peticiones a las Administraciones, deben examinarse con carácter restrictivo, debiendo evitar declarar la ineficacia de las peticiones de parte por excesivo rigor formal, siempre y cuando de lo existente quede patente la finalidad pretendida".*

*Sin embargo, la solicitud de nulidad que presenta (...) sólo hace alusión a una concreta causa de nulidad cuando alude en el segundo de sus fundamentos de derecho a la vulneración del derecho a la tutela efectiva -en la página 8 de su solicitud-, en el que seguidamente entraremos.*

*Y resulta evidente con ello que, de todos los argumentos señalados en la solicitud de la interesada que a efectos aclaratorios se han sintetizado en el fundamento de hecho tercero de este escrito, sólo estaría inmerso en esa causa el que alude a que:*

*- Existe una vulneración del artículo 24 C.E. pues, según la representación de la reclamante, se ha producido una "indefensión real y efectiva al haberse dictado y notificado*

*la resolución sin respetar el derecho de defensa de la representación técnica personada y, además sobre la base de cálculos erróneos y datos inexactos".*

*El resto de los argumentos no encuentran cabida en ninguna de las causas de nulidad señaladas en el artículo 217.1, y además, debieron haberse expuesto en vía ordinaria, a través de los recursos de reposición o de la reclamación económica administrativa, de cuyo derecho a su ejercicio fue cumplidamente informada la contribuyente, tanto en relación con la resolución del procedimiento de comprobación limitada como ante la resolución del procedimiento sancionador. Esta circunstancia queda demostrada con el hecho de que, no sólo consta acreditado que ésta accedió al contenido de las notificaciones en todas las fases del procedimiento de comprobación limitada y del procedimiento sancionador que se impugnan, sino que, además, se presentaron alegaciones a dichas notificaciones y se aportó documentación en cada uno de los requerimientos que se le hicieron.*

*Y en este sentido debe operar el criterio que tiene reconocido reiteradamente el Consejo Consultivo de Canarias, entre otros, en su Dictamen 273/2023: "el procedimiento de revisión de actos nulos no puede convertirse en un expediente para abrir un nuevo periodo que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo judicial ya periclitado, cuando el interesado ha tenido la oportunidad de intentarlo en el momento procedente, pese a lo cual, como ha ocurrido en el presente caso, ha dejado precluir los plazos legales, para luego perseguir tardíamente la anulación del acto al margen del sistema de recursos ordinarios sometido a plazos taxativamente exigibles para tal anulación» (Dictamen 450/2019, de 5 de diciembre).*

*En efecto, la pretendida declaración de nulidad se fundamenta en causas que pudieron y debieron haber sido objeto de alegación en vía administrativa y/o contencioso-administrativa; sin que resulte pertinente hacerlas valer ahora -una vez que el interesado dejó transcurrir voluntariamente los plazos legales para impugnar la actuación administrativa-, en un procedimiento excepcional, tasado y de interpretación restrictiva como es la revisión de oficio. Y es que tal proceder contradice la exigencia general de que los derechos se ejerzan de buena fe [art. 7.1 del Código Civil], lo que es un expreso límite legal -según el art. 110 LPACAP- a la acción de nulidad que los arts. 106.1 LPACAP y 217 LGT confieren a los ciudadanos".*

*Intentar la conversión del procedimiento de nulidad -con naturaleza, como se ha dicho, de carácter profundamente restringido y con repercusión sobre el orden general- contraviene sin duda alguna la buena fe que ha de presidir el desarrollo de las relaciones jurídicas y la finalidad perseguida por el ordenamiento al establecer un sistema de recursos ordinarios sometidos a plazos taxativamente exigibles para postular tal anulación, como se desprende inequívocamente del artículo 110 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.*

*En esa línea, ya señaló la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2005, recurso núm. 2151/2002, con referencia a la nulidad en materia administrativa que "la posibilidad de solicitar la revisión de un acto nulo por la extraordinaria vía del artículo 102.1 -de la Ley 39/2015-, no puede constituir una excusa para abrir ese nuevo período que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial de impugnación del mismo, ya caducada, cuando el administrado ha tenido sobrada oportunidad de intentarlo en el momento oportuno. Y precisamente a esta circunstancia se refiere el artículo 106 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común cuando condiciona el ejercicio de la acción de revisión del artículo 102 -aun en los casos de nulidad radical del artículo 62.1- a que no resulte contrario a la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares u otras circunstancias similares" (los artículos 106, 102 y 62.1 hoy están ubicados, como es sabido, con el mismo alcance en los artículos 110, 106 y 47, respectivamente, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre).*

*No deben ser objeto de análisis en este procedimiento, consecuentemente, los argumentos que no guarden relación con las causas establecidas en el artículo 217.1 de la LGT.*

*(...)*

*Entrando ya en la cuestión referente a una eventual indefensión y vulneración del artículo 24 de la Constitución -motivo que, de prosperar, sí que estaría recogido en el apartado a) del artículo 217.1 de la LGT-, se alude en las páginas 8 y 9 de la solicitud de nulidad presentada el 8/10/2025 a que la falta de notificación al representante técnico, tanto en el procedimiento de comprobación limitada como en la fase de sanción, "causó indefensión material, viciando de nulidad la resolución", señalando en tal sentido, a la STC 6/1986 y a la STC 160/2003, sin expresión del contenido de tales sentencias.*

*Precisamente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1986 -si con ella se quiere mencionar, pues no se ofrecen más datos en el escrito, a la Sentencia de 21 de enero de 1986, dictada en el recurso de amparo núm. 797/1984- quitaría la razón a la contribuyente, pues la misma alude a que no incurren en vicios de indefensión las actuaciones que hayan sido consentidas por no haber sido recurridas en tiempo y forma. Y la Sentencia del Tribunal Constitucional 160/2003 -si con ella se quiere señalar a la Sentencia de 15 de septiembre de 2003, dictada en el recurso de amparo núm. 6316-2000- sólo hace referencia a la aplicación constitucionalmente adecuada de la libertad de expresión.*

*Ni existió vulneración de la libertad de expresión de la contribuyente, ni careció de oportunidades que le impidieran consentir, como hizo, las liquidaciones impugnadas.*

*Y respecto al argumento de que se pueda haber incurrido en una vulneración del derecho de defensa por el hecho de que pudieran existir defectos en la notificación de la*

*"representación técnica", procede distinguir en este punto las dos liquidaciones que se impugnan:*

*- Respecto a la nulidad de la liquidación provisional del procedimiento de comprobación limitada seguido en el expediente 20240000375964: La contribuyente, (...), nunca comunicó en sus escritos que asistiera a las actuaciones administrativas representada por otra persona. Ni cuando solicitó a la Administración el 24 de julio de 2024 (documento del expediente de este procedimiento 4.3) la ampliación de plazo -tras recibir la notificación de la Administración en la que se le solicitaban los libros de facturas expedidas y recibidas, notificación puesta a su disposición a través de su DEHú el 15/07/2024, con acceso al contenido el 16/07/24-; ni cuando responde a dicho requerimiento, con fecha de 17 de septiembre de 2024 (documento del expediente núm. 4.4); ni cuando presenta alegaciones con fecha de 12 de diciembre de 2024 (documento 4.7 del mismo expediente) al nuevo requerimiento que se le hace a la contribuyente -también a través de DEHú, con puesta a disposición el 22/11/2024, con acceso a su contenido el 25/11/2024-; ni cuando solicita nueva ampliación de plazo (documento 4.10 del expediente) el día 7 de enero de 2025, tras el acceso, el 31/12/2024 a la notificación de la propuesta de resolución puesta a su disposición el 30/12/2024; ni cuando presenta alegaciones (documento 4.11. del expediente) a esta propuesta, con fecha de 07/02/2025.*

*Es evidente, consecuentemente, que no se indicó nunca en el procedimiento de comprobación limitada que la contribuyente actuaba por medio de representación (aun cuando indicase, en su primera petición de ampliación del plazo, que se solicitaba porque había cambiado de asesoría, añadiéndose que la nueva asesoría cerraba en agosto).*

*- Respecto a la nulidad de las liquidaciones cuyas resoluciones resultan acumuladas en los procedimientos sancionadores seguidos en el expediente 20250000536510, en este caso sí que se comunicó en las alegaciones presentadas el 9 de mayo de 2025 (documento 4.16 del expediente) que (...) actuaba en nombre y representación de (...). Tales alegaciones fueron interpuestas ante el acceso, el 17/02/2025, a la notificación de la propuesta sancionadora puesta a disposición de la contribuyente el 14/02/2025.*

*Y debe prestarse especial atención en este caso a dos consideraciones: una, que no se señaló ningún domicilio de notificaciones en el escrito de alegaciones; dos, que la notificación efectuada únicamente a la contribuyente no impidió que la representación de ésta pudiera presentar alegaciones.*

*Teniendo en cuenta estos antecedentes se ha de estimar que tampoco se impidió el derecho a su defensa a la contribuyente, cuando le fue notificada la resolución del procedimiento sancionador en el mismo lugar donde se habían efectuado todas las restantes notificaciones, en su DEHú, donde fue aceptada la Resolución el día 26/06/2025, tras su puesta a disposición el día anterior.*

*Y se ha de convenir que, también por lo que respecta al procedimiento sancionador, una vez que tanto la contribuyente como su representante conocían que existía una propuesta sancionadora ante la que se habían presentado alegaciones, sólo puede estimarse que la falta de atención a la consiguiente Resolución -y la no interposición en plazo de un eventual recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa-, más que a una posible existencia de causa de vulneración del derecho a la defensa de la "representación técnica", obedeció a una falta de diligencia de la propia representante o de la misma contribuyente.*

*Y al respecto, tiene reconocido la jurisprudencia que no existirá indefensión -y, consecuentemente, no existirá la causa establecida en el artículo 217.1 a) de la LGT- en los casos en que la situación de incomunicación sea imputable a la propia conducta del afectado por haberse situado voluntaria o negligentemente al margen del proceso.*

*Así, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 11 de noviembre de 2015, rec. 2446/2014, acude al criterio del Tribunal Constitucional establecido en SSTC 112/1993; 364/1993; 158/1994 y 262/1994) SSTC 18/1996 de 12 de febrero y 78/1999 de 26 de abril), y alude a las consecuencias y origen del apartamiento del proceso: "El Tribunal Constitucional ha venido manteniendo que: No podrá aducir indefensión material alguna, aún en procesos seguidos inaudita parte, cuando de las actuaciones se deduzca que quien la denuncia no ha observado la debida diligencia en la defensa de sus derechos porque el apartamiento del proceso al que se anuda dicha indefensión sea la consecuencia de la pasividad, desinterés, negligencia, error técnico o impericia de las partes o profesionales que les representen o defiendan".*

*Existe una presunción coherente en nuestro caso de que, no sólo la contribuyente, sino también su representación técnica conocía lo que se estaba tramitando, pues así se desprende de todas las alegaciones que se venían efectuando a los requerimientos y a la propuesta de resolución misma, en la que intervino la representación de la contribuyente tras la notificación efectuada a ésta en su dirección electrónica habilitada tal y como señala, para estas situaciones, la misma Sentencia de 11 de noviembre de 2015 del Tribunal Supremo: " (...) Es cierto que tal conocimiento (STS 4 marzo 200 ) exige una acreditación fehaciente y no por meras conjeturas, pero se admite, y es lo que hace el Tribunal de instancia, acudir a las reglas del criterio humano que rige en las pruebas de presunciones (STC 102/2003, 2 junio), así como a que pueda bastar el examen de las actuaciones para inferir de manera suficiente y razonable la concurrencia del conocimiento o de poderse haber tenido empleando un mínimo de diligencia (SSTC 86/1997; 113/1998; 26/1999)". De este modo, se puede afirmar, razonablemente, que un mínimo de diligencia hubiera bastado para interponer recurso contencioso o reclamación económico-administrativa y, consecuentemente, no puede considerarse que existiese indefensión.*

*Por si no fuera suficiente el criterio ya expuesto, debe operar también para nuestro asunto el criterio establecido claramente en la Sentencia 55/2003, de 24 de marzo de 2003,*

*del Tribunal Constitucional: " (...) Este Tribunal también ha precisado que la única indefensión que tiene relevancia constitucional es la material y no la mera indefensión formal, de suerte que es exigible la existencia de un perjuicio efectivo en las posibilidades de defensa del recurrente de amparo (SSTC 101/1990, de 4 de junio, FJ 1; 126/1996, de 9 de julio, FJ 2; 34/2001, de 12 de febrero, FJ 2.)"*

*Y procede seguir los principios básicos que recoge la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Supremo en multitud de Sentencias que siguen la línea establecida en la recopilación y exégesis de la jurisprudencia tanto del Tribunal Constitucional como del propio Tribunal Supremo en materia de notificaciones (Sentencias de 5 de mayo de 2011, rec. casación 5671/2008; de 12 de mayo de 2011, rec. casación 2697/2008; de 26 de mayo de 2011, rec. casación 5838/2007; y de 2 de junio de 2011, rec. casación 4028/2009): "si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio - y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo-, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia [SSTC 101/1990, de 4 de junio, FJ1; 126/1996, de 9 de julio, FJ 2; 34/2001, de 12 de febrero, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 90/2003, de 19 de mayo, FJ 2; y 43/2006, de 13 de febrero , FJ 2]."*

*Y siguiendo la síntesis de la línea jurisprudencial de estas Sentencias que se hace en la Sentencia del mismo TS de 11 de abril de 2019, rec. 2112/2017: "los incumplimientos de las formalidades establecidas no serán obstáculo para admitir la validez de la notificación si ha quedado debidamente acreditado que su destinatario tuvo un real conocimiento del acto comunicado". Así que, continúa la Sentencia señalando que en estos casos de notificaciones que respetan todas las formalidades establecidas: "en ellas debe de partirse de la presunción iuris tantum de que el acto ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado".*

*En las liquidaciones que se impugnan, habiendo llegado el acto a conocimiento de la interesado, que aceptó, como se ha detallado, todas las notificaciones que se le remitieron, ha de partirse de la presunción de que éstas llegaron a su conocimiento y de que, si no interpuso recurso a las mismas en fase ordinaria fue debido a su propia voluntad.*

*(...)*

*Se sugiere, asimismo, por la representación de la contribuyente, de manera extensa, que se ha producido una falta de motivación y error de hecho -aludiendo a errores en la consideración de empresarios a administraciones públicas y a la necesidad de aplicar la normativa comunitaria sobre el IVA- y se indica que ha habido mala fe en la interposición de las providencias sancionadoras, lo cual vicia todo el procedimiento y constituye también una vulneración susceptible de originar la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones de referencia.*

*Ni siquiera habría que entrar en el análisis de esta falta de motivación pues, como ya se ha advertido, su estudio debería haberse producido en respuesta a una eventual inclusión del parecer de la obligada tributaria en los recursos ordinarios, y no tiene cabida en este procedimiento de nulidad, previsto para causas especialmente restringidas. Los argumentos de la representación de la contribuyente no se incluyen en ninguno de los apartados del artículo 217.1 (LGT), ni se cita específicamente en la solicitud -quizás por no tener cabida en ninguno- a cuál de los numerales del precepto se vinculan tales motivos.*

*(...)*

*Queda acreditada (...) la corrección de las liquidaciones efectuadas. Y, en cualquier caso, ha de reiterarse que el contenido de estas resoluciones quedó firme y consentido y se ha de insistir en que la posibilidad de solicitar la revisión de un acto nulo por la extraordinaria vía del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, no puede constituir una excusa para abrir el ejercicio de la acción del recurso ya caducado. Ya caducó el plazo para recurrir en vía ordinaria y resultaría contradictorio que el artículo 213 de la LGT impida expresamente la revisión de los actos firmes -salvo en los ajustados supuestos de nulidad de pleno derecho, del recurso extraordinario de revisión y del procedimiento de rectificación de errores- y se permitiera que se volviera a recurrir con alegaciones, referentes a lo que ya ha adquirido firmeza, pretendiendo acudir a la salvedad de la solicitud del procedimiento de nulidad de pleno derecho, sin atender a que tal procedimiento obedece exclusivamente a las mencionadas causas tasadas.*

*Como ya se advirtió (...), la utilización de argumentos que se refieran a lo que ya ha adquirido firmeza y que no encajan en las causas para la nulidad, sino que son propios del ejercicio de recursos ya caducados (aunque se enmascaren con la redacción de otros argumentos relacionados con las causas tasadas para la declaración de nulidad), está condicionada a los límites que para la revisión impone el artículo 110 de la ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que es de plena aplicación en el ámbito del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, pues guarda silencio el artículo 217 de la LGT sobre los referidos límites de la revisión y rige como derecho supletorio lo dispuesto en la ley administrativa para las actuaciones de los procedimientos de revisión del ámbito tributario, según lo dispuesto en la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015.*

*Entra en juego, además, el principio de seguridad jurídica, a tenor de lo señalado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 16 de octubre de 2009, en el recurso de casación n.º 3879/2005, por cuanto si se entrase a valorar lo que no es causa de nulidad de pleno derecho resultaría violentado tal principio. Dice la Sentencia: "la finalidad de la revisión de oficio es facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, (...) Repárese que una interpretación amplia nos conduciría a una*

*desnaturalización del propio sistema de impugnación de actos administrativos y, en atención a su incidencia sobre actos firmes, a una quiebra de la seguridad jurídica"».*

**3.** En atención a cuanto se ha expuesto anteriormente, y a la vista del carácter excepcional, tasado y restrictivo de la revisión de oficio, procede concluir que la pretensión formulada por la interesada no puede prosperar, al no concurrir, en el presente caso, ninguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el art. 217.1 LGT. Las alegaciones esgrimidas se fundan, en esencia, en un mero disenso con el contenido y la fundamentación jurídica de los actos administrativos impugnados, sin que de las actuaciones se desprenda la existencia de indefensión material alguna ni la vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del art. 24 de la Constitución Española. Tales cuestiones, propias en su caso del ámbito de la legalidad ordinaria, no pueden ser examinadas ni corregidas a través del excepcional cauce de la revisión de oficio, sin desnaturalizar su finalidad y con quebranto del principio de seguridad jurídica. En consecuencia, resulta conforme a Derecho la desestimación de la reclamación formulada, debiéndose dictaminar favorablemente la Propuesta de Resolución sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias.

## C O N C L U S I Ó N

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