



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 2 8 / 2 0 2 3

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 26 de enero de 2023.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, instada por (...), de la resolución de 18 de diciembre de 2012, del Servicio de Recaudación de la Administración Tributaria de derivación de responsabilidad subsidiaria, expediente 01-2011/02269, por importe de 618.372,29 euros de la entidad (...)* (EXP. 510/2022 RO)\*.

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

### I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado por el Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, es la Propuesta de Orden resolutoria de un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), iniciado a instancia de (...), de la Resolución de 18 de diciembre de 2012 del Servicio de Recaudación de la Administración Tributaria de derivación de responsabilidad subsidiaria, expediente n.º 01-2011/02269, en la que es declarada responsable subsidiaria, por importe de 618.372,29 euros, de la entidad (...), por ser administradora de la misma.

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde al Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos 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 LGT, de acuerdo con lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2.a), de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del

---

\* Ponente: Sra. de León Marrero.

Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

Además, según el art. 217.4 LGT y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida, esto es, no podrá efectuarse tal declaración de nulidad en el caso de que el dictamen sea desfavorable a la misma.

3. El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siendo de aplicación, como se ha indicado, entre otras normas, lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, constituida, en este caso, por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

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

Son asimismo aplicables, en cuanto al procedimiento de revisión, los arts. 4 a 6 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa.

Esta revisión de oficio procede contra actos nulos que incurran en alguna de las causas de nulidad del art. 217.1 LGT (de similar contenido al art. 47.1 LPACAP) y que, además, sean firmes en vía administrativa, firmeza que se acredita en las actuaciones obrantes en el expediente.

Sin embargo, 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 2012, y que no es otra que la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), sin perjuicio de la aplicación de la referida normativa tributaria, especialmente la LGT.

Este Consejo Consultivo ha señalado sobre ello, en el Dictamen 482/2021, de 14 de octubre, que:

«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 (...) 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”.*

*Partiendo de lo señalado anteriormente, y teniendo en cuenta la fecha en que fue dictado el acto administrativo -30 de agosto de 2016- cuya revisión de oficio ahora se*

*pretende -14 de mayo de 2018-, se ha de concluir que las causas de nulidad a las que se debe atender en nuestro análisis jurídico son las previstas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), (norma que estaba vigente a la fecha en que fue dictada la resolución sancionatoria del Director del Servicio Canario de la Salud y cuya nulidad se pretende ahora por el interesado)», lo cual resulta ser aplicable a este supuesto.*

4. La competencia para dictar la resolución en este procedimiento corresponde al Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos 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».*

De acuerdo con este último inciso, complementado por los arts. 2.a) y 41.e) de la Orden de 19 de enero de 2018, de la Consejería de Hacienda, *«por la que se atribuyen a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias»*, se atribuye, en este caso, la competencia para elaborar y elevar la Propuesta de Resolución en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia tributaria a la Subdirección de Recaudación.

5. El procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 7 de mayo de 2021, y conforme al art. 217.6 LGT la resolución definitiva debe dictarse antes del transcurso del plazo de un año, plazo ya agotado.

Al no haberse resuelto en ese plazo, la solicitud habría que entenderla desestimada por silencio administrativo, conforme al art. 217.6.b) LGT.

No obstante lo anterior, y sin perjuicio de los efectos administrativos y en su caso económicos que ello pueda comportar, sobre la Administración sigue pesando el deber de resolver expresamente (art. 21.1 y 6 LPACAP).

## II

1. En cuanto a los antecedentes de hecho, en la solicitud inicial presentada por la interesada constan los siguientes:

- Que con fecha de 26 de julio de 2012 el Jefe de Servicio de Recaudación de Las Palmas de Gran Canaria, de la Agencia Tributaria Canaria, dicta Resolución de inicio

de un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria a la interesada como responsable subsidiaria, por su condición de administradora, de las deudas del IGIC de la entidad mercantil (...).

Esta Propuesta de Resolución se intentó notificar de manera infructuosa los días 14 y 16 de agosto de 2012 en la calle(...), la cual es una dirección incorrecta, ya que la interesada en la época de los hechos, antes incluso del inicio de dicho procedimiento, residía en (...), y ello se llevó a cabo sin que dejara aviso alguno de notificación para su retirada.

- Por Resolución de 18 de diciembre de 2012 (si bien la interesada por error hace referencia al 18 de septiembre de 2012) la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Las Palmas de Gran Canaria dicta la Resolución definitiva del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria y se efectúa su notificación sin éxito el 16 de enero de 2013 en la calle (...) y los días 11 y 13 de febrero de 2013 en (...), con la consideración de ausente.

2. Así mismo, se ha de precisar que la interesada no especifica en su escrito inicial las causas de nulidad del 217 LGT en las que, a su juicio, incurre la Administración tributaria en la Resolución referida y en el procedimiento administrativo en la que se dictó la misma.

Sin embargo, en dicho escrito se alega que, con la notificación irregular de los referidos actos, especialmente el que corresponde a la Resolución de 18 de diciembre de 2012, se ha lesionado su derecho a la defensa, considerando que las notificaciones mencionadas fueron improcedentes por dos motivos, que son: por realizarse en un domicilio erróneo y por no dejar aviso de notificación en los casos en los que la interesada estaba ausente de su domicilio.

3. Finalmente, para completar los antecedentes de hecho correctamente, es preciso reproducir parcialmente, lo expuesto en el informe del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria Canaria, de 13 de mayo de 2021, en el que se afirma lo siguiente:

*«El acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad nº01-2011/02269 se intentó notificar en 2 ocasiones la C/(...). Los dos intentos se realizaron con fecha 14 y 16 de agosto de 2012, en dos franjas horarias distintas, constando el responsable como ausente. Posteriormente, se realizó un tercer intento con fecha 23 de octubre de 2012 en el domicilio fiscal sito en (...), constando el responsable tributario como desconocido. Se*

*dejó aviso y se devolvió a la oficina de Correos, lo cual se puede comprobar en el propio acuse de recibo.*

*Ante la imposibilidad de practicar la notificación, fue enviado a publicar en el BOC de conformidad con lo previsto en el art. 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicándose con fecha 20 de noviembre de 2012. Transcurrido el plazo de 15 días naturales, se consideró notificado. No consta la presentación de alegaciones por parte del responsable.*

*Con fecha 18 de diciembre de 2013, se dicta resolución de derivación de responsabilidad subsidiaria en la que es declarado responsable subsidiario de conformidad con lo previsto en el art. 43.1.b) de la LGT, por importe de seiscientos dieciocho mil trescientos setenta y dos con veintinueve céntimos (618.372,29 €). Dicha resolución se intentó notificar en 3 ocasiones. El primer intento de notificación fue practicado en el domicilio sito en la C/(...), constando como desconocido en dicho domicilio.*

*Posteriormente, como bien dice el recurrente, se intentó notificar en dos ocasiones en el que consta como domicilio fiscal del obligado tributario: (...). Los dos intentos se realizaron con fecha 11 y 13 de febrero de 2013, en franjas horarias distintas, constando el responsable como ausente. Se dejó aviso tal y como se puede comprobar en el propio acuse de correos (en el apartado oficina, consta que el acuse no fue retirado).*

*Ante la imposibilidad de practicar la notificación, fue enviado a publicar en el BOE y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria de conformidad con lo previsto en el art. 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicándose con fecha 6 de marzo de 2013.*

*Transcurrido el plazo de 15 días naturales, se consideró notificado. Se acompaña como documento nº2 copia del documento de inicio, de la resolución del procedimiento y de las precitadas notificaciones.*

*En relación con la alegación esgrimida por el responsable, cabe resaltar que, consultadas las bases de datos de los datos en MAGIN (Modelo Automatizado de Gestión de Ingresos), así como la Base de Datos Nacional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BDN) se constata que, el domicilio fiscal en la fecha de inicio de los procedimientos anteriormente señalados era el domicilio sito la (...). Se acompaña como documento nº3 copia de pantalla del domicilio fiscal que consta en la BDN*

*Las notificaciones, de conformidad con lo previsto en el art. 110.2 de la LGT se practicarán, en los procedimientos iniciados de oficio en el domicilio fiscal del obligado tributario. Así, la notificación ha sido correctamente practicada, por lo que debe ser desestimada la solicitud de nulidad de pleno derecho por falta de notificación del acuerdo de inicio y de la resolución. Lo que establece la ley para que una notificación esté correctamente realizada es que se haya intentado realizar al menos dos veces, que conste el*

*día y la hora en que se intentó la misma, en horas distintas, y que se haya dejado al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, como así consta en el acuse de recibo. En este caso concreto, concurren los requisitos señalados anteriormente, por lo que la notificación fue correctamente practicada.*

*Finalmente, debe resaltarse que, esta Administración ha intentado notificar en multitud de ocasiones en la dirección señalada como domicilio fiscal a (...) distintos actos administrativos, entre otros, providencias de apremio, diligencias de embargo y siempre la notificación resulta infructuosa por encontrarse "ausente". Evidentemente, ante esta actuación de obstrucción, la Administración debe recurrir a la notificación por comparecencia».*

### III

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

- El día 7 de mayo de 2021 se presentó por parte de la interesada escrito solicitando la revisión de oficio de la referida Resolución de 18 de diciembre de 2012.

- El día 13 de mayo de 2021 se emitió el informe del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria Canaria, ya reproducido parcialmente.

- Posteriormente, se le otorgó el trámite de vista y audiencia, sin que la interesada formulara alegaciones.

- Por último, el día 16 de diciembre de 2022 se emitió la Propuesta de Resolución definitiva, objeto del presente Dictamen.

### IV

1. La Propuesta de Orden resolutoria desestima la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho, puesto que el órgano instructor considera que no concurren las causas establecidas en el art. 217.1.a) y e) LGT, por haberse efectuado las distintas notificaciones del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria que nos ocupa, especialmente en lo que se refiere a la Resolución de 18 de diciembre de 2012, conforme a la normativa reguladora de la materia.

Así mismo, en la Propuesta de Orden se afirma, tras hacer constar que la interesada en su escrito de inicial no concreta las causas de nulidad del art. 217 LGT en las que incurre la Administración en el referido procedimiento tributario, lo que a su juicio podría haber dado lugar a la inadmisión de tal solicitud, que:

*«Si bien lo anteriormente señalado sería motivo para plantearse la inadmisión de la solicitud, en aras de la seguridad jurídica y de clarificar un eventual litigio, procederemos a analizar la solicitud presentada. Entiende la interesada, y así lo manifiesta, que las irregularidades apreciadas se concretan en la improcedente notificación de la propuesta de derivación al remitirse a un domicilio incorrecto y no quedar acreditado que se dejara aviso de llegada a su domicilio. La representación de la interesada podría haber encajado su solicitud en las causas a) y y/o e) del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en lo sucesivo), esto es, que se han lesionado derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (causa a) y que se ha dictado el acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (causa e)».*

En la Propuesta de Orden se alega, primeramente, que no concurre la primera de las causas referidas, la del art. 217.1.a) LGT, pues, en base a la doctrina jurisprudencial y también a la de este Consejo Consultivo, se entiende por la Administración que, con carácter general, para que concurra dicha causa no basta solo la concurrencia de una notificación defectuosa e incluso la producción de indefensión, sino que la misma se debe de producir preceptivamente en el ámbito de un procedimiento de carácter sancionador.

Así, se afirma en dicha Propuesta de Orden que *«En efecto, las causas del procedimiento de nulidad predicen como anulables aquellos actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, pero el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo no identifican el término “indefensión”, con la acepción constitucional del artículo 24 del mismo texto, que solo resultaría aplicable la indefensión producida en los procesos judiciales y, por extensión, a los procedimientos administrativos sancionadores. En el ámbito tributario el concepto solo sería aplicable a los procedimientos sancionadores tributarios en el supuesto que vulnerase alguna de las garantías constitucionales asociadas a dichos procedimientos».*

En relación con la segunda causa de nulidad, la del art. 217.1.e) LGT, siguiendo la doctrina de este Consejo y la doctrina jurisprudencial al respecto, se considera por la Administración que *«Así se pronuncia el Consejo Consultivo de Canarias que no basta la inobservancia de cualquier trámite procedimental para declarar la nulidad absoluta, en el Dictamen 413/2014, de 12 de noviembre incide en que “ (...) los defectos formales necesarios para aplicar la nulidad ex art. 62.1.e) LRJAP-PAC deben ser de tal magnitud que pueda entenderse que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento, no bastando con la omisión de alguno de sus trámites y resultando necesario ponderar en cada caso la esencialidad del trámite o trámites omitidos y las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido. De tal forma que la omisión de requisitos formales, incluso del*

*esencial representado por el trámite de audiencia, sólo producirá el radical efecto de anular las actuaciones cuando haya ocasionado la efectiva indefensión del interesado”.*

*(...) Queda reservada la nulidad para la eliminación de actos que contienen vicios de tal entidad que trascienden el puro interés de la persona sobre la que inciden los efectos de los mismos y repercuten sobre el orden general, resultando ser de “orden público”, lo cual explica que pueda ser declarada de oficio tanto por la Administración como por los Tribunales, debiendo hacerse el pronunciamiento de forma preferente, en interés del ordenamiento mismo» y en aplicación de tal doctrina se considera que tampoco concurre esta causa de nulidad, máxime, cuando se afirma en la PR que «De lo expuesto no hay duda que en el presente caso todas las actuaciones de notificación se llevaron a cabo con arreglo y ajustándose al procedimiento legalmente previsto, en el domicilio fiscal declarado por la interesada y que figuran en la base de datos de contribuyentes, concediéndole el derecho a presentar los recursos pertinentes para el supuesto de no estar conforme con la derivación de responsabilidad dictada por el Servicio de Recaudación de Las Palmas».*

Por último, se hace referencia expresa a los límites de la revisión de oficio, manifestando que *«Además de lo hasta aquí expuesto, es necesario hacer referencia a los límites a los que debe ser sometida la facultad revisora ya que es de destacar que la interesada, mediante solicitud de 7 de mayo de 2021, interesa la nulidad de una resolución dictada en diciembre de 2012 lo que claramente atenta al principio de seguridad jurídica. En este sentido debemos recordar que el artículo 110 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas viene a establecer que “Las facultades de revisión establecidas en este Capítulo, no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes”».*

2. Este Consejo Consultivo, ha señalado reiteradamente, por ejemplo, en el Dictamen 188/2022 de 12 de mayo, entre otros muchos, que:

*« (...) siguiendo constante y abundante Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha reiterado que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella sólo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 293/2021, de 24 de mayo; 332/2021, de 14 de junio; 41/2019, de 7 de febrero, 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios*

pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido). La declaración de nulidad ha de analizarse, pues, partiendo de este carácter restrictivo de los motivos de nulidad, pues la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias», doctrina aplicable al presente asunto.

3. A la hora de determinar si concurre o no la primera de las causas de nulidad aducidas, la del art. 217.1.a) LGT, se ha de partir de lo manifestado acerca de ella por este Consejo Consultivo, siguiendo la doctrina jurisprudencial. Así, en el Dictamen del Pleno de este Consejo Consultivo 92/2015, de 19 de marzo, se ha señalado lo siguiente:

*«En el dictamen anteriormente referido se lleva a cabo tal distinción, es decir, si la omisión de un trámite esencial se produce en el ámbito de un procedimiento administrativo sancionador, la indefensión que su omisión conlleva tiene relevancia constitucional, ya que en supuestos como los referidos en el punto anterior (falta de trámite de audiencia y de la comunicación de la resolución definitiva) se produce la vulneración de un derecho o libertad susceptible de amparo constitucional [art. 62.1.a) LRJAP-PAC], en este caso el derecho de defensa contenido en el art. 24 CE. Por el contrario, si tal omisión acontece en otro tipo de procedimiento administrativo, dándose los requisitos exigidos por la Jurisprudencia, coincidente con la de este Consejo Consultivo, se estaría incurriendo en la causa de nulidad del art. 62.1.e) LRJAP-PAC (DCC 413/2014, 274/2014, entre otros muchos)».*

A mayor abundamiento, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) del Tribunal Supremo, núm. 542/2017 de 29 marzo (RJ\2017\1332), se ha afirmado en este mismo sentido que:

*«Debemos partir de la jurisprudencia establecida por esta Sala en relación con la cuestión planteada en el presente recurso, según la cual, la posterior utilización del recurso de alzada por parte de la entidad ahora recurrida ha subsanado la anulabilidad derivada de la falta de audiencia, a tal entidad solicitante de la autorización, de la propuesta de resolución preparada por la Administración. A tal efecto, nos sirve la propia STS citada por la Administración recurrente (STS de 11 de julio de 2003, RC 7983/1999 (RJ 2003, 5433) ), y que, pese a ser dictada en Recurso de unificación de doctrina, lo que acredita es la relatividad de tal jurisprudencia, como doctrina de carácter general, ya que, como en la misma sentencia se expresa, la relatividad derivada del caso concreto (esto es "las circunstancias específicas de cada caso"), es su elemento determinante:*

*"En efecto, la falta de audiencia en un procedimiento no sancionador no es, por sí propia, causa de nulidad de pleno derecho, sino que sólo puede conducir a la anulación del acto en aquellos casos en los que tal omisión haya producido la indefensión material y efectiva del afectado por la actuación administrativa.*

*Así, ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP -PAC) resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del 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 otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido ( STS de 13 de octubre de 2.000 (RJ 2000, 7915) -recurso de casación 5.697/1.995 -), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJAP -PAC».*

En conclusión, esta doctrina resulta ser aplicable al presente asunto e implica que, dado que las presuntas irregularidades que alega la interesada que se produjeron en las referidas notificaciones, lo han hecho en el ámbito de un procedimiento tributario que, en modo alguno, se puede considerar como de carácter sancionador, no sea posible entender que concurra la causa de nulidad del art. 217.1.a) LGT por tal evidente motivo, si, como luego se verá, la interesada alcanzó a tener conocimiento del acto impugnado, y, en consecuencia, pudo haberse opuesto al mismo por los medios ordinarios previstos en el ordenamiento jurídico.

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

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

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

En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», de «último remedio» -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos (SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 163/2007, de 2 de julio, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 2; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de octubre, FJ 2), ha señalado que tal procedimiento «sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación» (STC 65/1999, cit., FJ 2); que el órgano judicial «ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación» (STC 163/2007, cit., FJ 2) (...).

Pero también hemos puesto énfasis en el hecho de que la buena fe no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe

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

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

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

*En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción -iuris tantum- de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado (...).*

*Ahora bien, en lo que al caso que se examina interesa, la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado quiebra, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación y aunque el obligado tributario no hubiese comunicado a la Administración el cambio de domicilio, y ésta, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos (o, incluso, en las propias bases de datos de la Administración actuante). En esta línea, el Tribunal Constitucional ha afirmado que “cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio o de cualquier otro dato que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación procesal con el demandado debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos” (entre muchas otras, STC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; en el*

mismo sentido, SSSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 5; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 2) (...).

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

Esta doctrina resulta ser plenamente aplicable al presente caso.

5. En este caso, la interesada no ha demostrado que las notificaciones hubieran sido irregulares, ya que consta en el expediente que el domicilio de la reclamante a efectos de notificaciones es la (...), y en dicha dirección se realizaron varias notificaciones [una vez intentado sin éxito en el domicilio anterior, en calle (...)], el día 13 de octubre de 2012 a las 3:56 (de la tarde), y los días 11 de febrero de 2013 a las 13:10 y 13 de febrero a las 11:30, constando en la notificación "ausente de reparto" y sólo tras dichos intentos se llevó a cabo la notificación a través del Boletín Oficial de Canarias. Pero es que es de reseñar, que la reclamante presentó escrito ante la Administración Tributaria el 30 de diciembre de 2020 señalando que había tenido conocimiento a través de terceros de una diligencia de embargo por importe de 575.930,15 €, siendo así que lo correcto habría sido recurrir dicha diligencia por los motivos previstos en la legislación tributaria, entre los que se incluye el defecto en la notificación de la providencia de apremio.

Todo lo cual supone que no se le ha causado indefensión alguna a la interesada y por ello tampoco concurre la causa de nulidad del art. 217.1.e) LGT., puesto que la tramitación del procedimiento tributario se llevó a cabo conforme a Derecho.

7. En cuanto a los límites de la facultad revisora de la Administración, este Organismo ha señalado en su Dictamen 258/2020, de 25 de junio, que:

*«En relación con dichos límites, en el art. 106 LRJAP-PAC se establece que «Las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes» y este Consejo Consultivo ha señalado al respecto de forma reiterada y constante, como se hace en el Dictamen 103/2017, de 30 de marzo, que:*

«Debe partirse de la premisa de que la revisión de los actos administrativos firmes se sitúa entre dos exigencias contrapuestas: el principio de legalidad, que postula la posibilidad de revocar actos cuando se constata su ilegalidad, y el principio de seguridad jurídica, que trata de garantizar que una determinada situación jurídica que se presenta como consolidada no pueda ser alterada en el futuro. El único modo de compatibilizar estos derechos es arbitrando un sistema en el que se permita el ejercicio de ambos. Por ello, el Ordenamiento jurídico sólo reconoce la revisión de los actos administrativos en concretos supuestos en que la legalidad se ve gravemente afectada y con respeto y observancia de determinadas garantías procedimentales en salvaguardia de la seguridad jurídica, y todo ello limitando en el tiempo el plazo para ejercer la acción, cuando los actos han creado derechos a favor de terceros.

La aplicación de los límites a la revisión ha sido objeto de varios pronunciamientos del Consejo, que, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, considera que la resolución de la tensión entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica debe hacerse de forma casuística. La Sentencia, de 13 de febrero de 2012, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, que recoge una jurisprudencia consolidada -véanse, entre otras, las SSTs de 12 de enero de 2012 y de 8 de febrero de 2012- señala que:

“Parece evidente que la decisión última sobre la procedencia o no de la aplicación del art. 106 dependerá del caso concreto y de los bienes jurídicos en juego, comprendiendo (...) los derechos y obligaciones originados en el seno de las relaciones entre la Administración y el ciudadano y los derechos adquiridos en las relaciones entre particulares. En consecuencia, la existencia o no de estas circunstancias que prevé el artículo 106 de la Ley 30/1992, y que suponen una excepción del principio general de inexistencia de plazo para solicitar la revisión de los actos nulos de pleno derecho, ha de ser examinada caso por caso”.

Por lo demás, esos límites deben interpretarse restrictivamente a fin de impedir que se conviertan en un “portillo de escape a las consecuencias de la nulidad” (STS de 23 de enero de 2009 y Dictamen del Consejo de Estado 245/2010, de 12 de mayo), lo que justamente obliga a ponderar caso por caso la aplicación de tales límites.

Sobre tal premisa, este Consejo ha considerado que el transcurso del tiempo no es límite de las facultades revisoras cuando “permanecen vigentes los derechos y obligaciones derivados de las relaciones contractuales establecidas de facto” (DCC 328/2015); cuando no nos encontramos ante una “situación jurídica consolidada y protegida registralmente” (DCC 406/2013); cuando el transcurso del tiempo es causado por “la dilación” de la Administración (DCC 219/2014); cuando “no hubo diligencia administrativa en la tramitación y conclusión del procedimiento”; cuando no se han “consolidado derechos”; y cuando se trata de “vicios que son continuados, pues de ellos se aprovecha (la Administración) día a día” (DCC 139/2015)».

Esta doctrina es de aplicación al caso que nos ocupa, toda vez que, entre que se dictó la mencionada Resolución que se pretende revisar, el 18 de diciembre de 2012, y el inicio de este procedimiento, el 7 de mayo de 2021, casi ha transcurrido una década, por lo que, en el presente caso, el límite del transcurso excesivo del tiempo es aplicación, al concurrir la existencia de una situación consolidada desde 2012, lo cual se deduce sin ninguna duda la documentación incorporada al expediente administrativo, implicando la revisión de tal Resolución una clara contravención del principio de seguridad jurídica, que trata de garantizar que una determinada situación jurídica que se presenta como consolidada no pueda ser alterada en el futuro, tal y como se afirma en la doctrina jurisprudencial expuesta en el Dictamen anteriormente reproducido.

8. En conclusión, no ha quedado probado por la interesada que las notificaciones practicadas en este asunto hayan lesionado derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional, o hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para su producción. En consecuencia, no concurriendo las causas de nulidad alegadas, no procede la revisión de oficio instada.

## C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución por la que se desestima la nulidad de la Resolución de 18 de diciembre de 2012, en la que es declarada responsable subsidiaria a (...), de la entidad (...), resulta conforme a Derecho.