

D I C T A M E N 4 6 9 / 2 0 2 3

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 16 de noviembre de 2023.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho de la providencia de apremio PA20190166043 dictada por la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife el 14 de octubre de 2019, n.º de expediente 20190000826820, instado por (...), en nombre y representación de (...) (EXP. 450/2023 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 administrativo de declaración de nulidad de pleno derecho ex art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante, LGT-, promovido por (...), en nombre y representación de (...), y en cuya virtud se insta la nulidad de la providencia de apremio n.º PA20190166043, de 14 de octubre de 2019, dictada por la Administración de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, perteneciente a la Agencia Tributaria Canaria, así como « (...) *la nulidad de todo lo actuado con posterioridad (...)* ».

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 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

* Ponente: Sra. Marrero Sánchez.

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, RGDLT-).

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 expreso de la Disposición Adicional Primera de la LPACAP.

Son asimismo aplicables, en cuanto al procedimiento de revisión, los arts. 4 a 6 del RGDLT.

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 Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria, en relación con el art. 15 EATC y el art. 5.4 RGDLGT).

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

A este respecto, 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). En este caso, 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 antecedentes que han dado origen a este procedimiento de revisión de oficio son los siguientes:

1. Con fecha 29 de marzo de 2016 (expediente n.º 10-38/05553), la Subdirectora de Promoción de la Economía Social, actuando por delegación del Director del Servicio Canario de Empleo, dicta resolución por la que se declara el reintegro parcial de la subvención concedida a (...), para el establecimiento como trabajadora autónoma por cuenta propia, de conformidad con lo dispuesto en la Orden TAS/1622/2007, de 5 de junio, por la que se regula la concesión de subvenciones al programa de promoción del empleo autónomo (BOE, n.º 136, de 07/06/2007, con corrección de errores en BOE, n.º 185, de 03/08/2007).

El importe a reintegrar ascendía a 3.333,00 euros, de los cuales 2.638,89 euros se correspondían con el principal y 694,11 euros con los intereses de demora, devengados desde la fecha de pago de la subvención hasta la fecha de dicha resolución, en los términos establecidos en el art. 38.2 Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

Intentada dos veces la notificación los días 21 y 22 de abril de 2016 en el domicilio que figura en el expediente 10-38/05553 y que se sitúa en la (...), n.º 16, piso 4.º izquierda, código postal 38530, término municipal de Candelaria y con resultado «ausente reparto», según consta por el Agente de Correos, se dejó aviso en el buzón para que acudiera a la Oficina de Correos correspondiente a recoger dicha notificación, hecho que no se produjo.

2. Transcurrido el período voluntario de pago sin que la interesada hubiera realizado el ingreso del importe liquidado, se inicia el período ejecutivo y se procede a su recaudación por la vía de apremio, según lo dispuesto en los arts. 166 y siguientes LGT.

En este sentido, el día 14 de octubre de 2019 la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife de la Agencia Tributaria Canaria dicta providencia de apremio PA20190166043 por importe de 3.666,30 euros, siendo el total reclamado la suma del importe liquidado por el Servicio Canario de Empleo (3.333,00 euros) y el recargo de apremio reducido del 10%, aplicado sobre dicho importe (333,30 euros).

La citada providencia se intenta notificar en la dirección calle (...), n.º 3, piso 4.º, puerta izquierda, código postal 38530, término municipal de Candelaria, los días 24 de octubre de 2019 y 8 de noviembre de 2019, haciéndose constar por el Agente de Correos la circunstancia de «*Dirección Incorrecta*» en ambas.

Por ello, se procedió el 4 de diciembre de 2019 a publicar en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, anuncio de citación a (...) para su notificación por comparecencia de dicha providencia, entendiéndose la misma producida a todos los efectos legales el 20 de diciembre de 2019, al no tener lugar la comparecencia.

3. Con fecha 1 de diciembre de 2020 la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife emite diligencia de embargo de cuentas bancarias de la apremiada con n.º DIL2020000710698, en tanto que había transcurrido el plazo fijado en el art. 62.5 LGT para el ingreso de la deuda y el recargo notificados con la providencia de

apremio -esto es, el 5 de enero de 2020-, sin que se hubiera realizado el pago. El importe embargado ascendió a 640,12 euros.

4. La interesada acude el 10 de diciembre de 2020 a las oficinas de la Agencia Tributaria Canaria y se le notifica personalmente la diligencia de embargo.

Ese mismo día, (...), con número de registro de entrada 2191E-010.983/2020, presenta solicitud de fraccionamiento en el plazo máximo posible de deudas tributarias, haciendo constar como domicilio a efectos de notificaciones el sito en la Calle (...), n.º 3, piso 4.º, puerta izquierda, código postal 38530, del término municipal de Candelaria.

5. Con fecha 14 de diciembre de 2020 la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife dicta orden de levantamiento del embargo practicado en cuenta bancaria al que se ha hecho referencia anteriormente.

Este acto administrativo se intentó notificar en dos ocasiones, los días 22 y 28 de diciembre de 2020, en la calle (...), n.º 3, piso 4.º, puerta izquierda, código postal 38530, término municipal de Candelaria, con resultado «ausente».

La notificación se volvió a intentar practicar el 14 y 15 de enero de 2021 en la misma dirección, siendo el resultado «ausente» y «desconocido», respectivamente.

Por ello, el 27 de enero de 2021 se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria anuncio de citación para notificación por comparecencia. Transcurrido el plazo previsto legalmente sin que la comparecencia tuviese lugar, el acto se dio por notificado a todos los efectos legales.

6. Con fecha 16 de febrero de 2021 la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife dicta acuerdo de concesión del fraccionamiento solicitado, si bien limitado a 18 fracciones.

El acuerdo de fraccionamiento del pago de la deuda tributaria se intentó notificar en dos ocasiones, el 3 y 19 de marzo de 2021, en la calle (...), n.º 3, piso 4.º, puerta izquierda, código postal 38530, término municipal de Candelaria, siendo el resultado de «dirección incorrecta» en ambas ocasiones.

Ante la infructuosa notificación, el 31 de marzo de 2021 se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria anuncio de citación para notificación por comparecencia. Transcurrido el plazo de quince días

naturales sin haberse producido la misma, el acto se dio por notificado a todos los efectos legales el 16 de abril de 2021.

7. Con fecha 7 de junio de 2021 la interesada interpone recurso de reposición contra el acuerdo de fraccionamiento, solicitando que se dictara nueva resolución en la que se le concediera fraccionamiento en 24 cuotas. En dicho recurso se hace constar como domicilio a efectos de notificaciones el sito en la calle (...), n.º 3, piso 4.º izquierda, del municipio de Candelaria.

8. Con fecha 9 de junio de 2021 la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife acuerda el archivo de la solicitud formulada por (...) al haberse concedido el número máximo de plazos posible.

La resolución se intentó notificar en dos ocasiones, el 17 y 28 de junio de 2021, en la calle (...), n.º 3, piso 4.º, puerta izquierda, código postal 38530, del término municipal de Candelaria, siendo el resultado de «*dirección incorrecta*» en ambas ocasiones.

En consecuencia, el 14 de julio de 2021 se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria anuncio de citación para notificación por comparecencia. Transcurrido el plazo de quince días naturales sin haberse producido la misma, el acto se dio por notificado a todos los efectos legales el 30 de julio de 2021.

9. Con fecha 22 de noviembre de 2021 la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife dicta resolución de «*archivo por incumplimiento de pago*» en el que se declara archivado el acuerdo de fraccionamiento concedido a la interesada por incumplimiento y se ordena seguir con el procedimiento de embargo.

10. Con fecha 30 de noviembre de 2021 la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife dicta diligencia de embargo de cuentas bancarias n.º DIL2021000481844 y por importe de 738,05 euros.

Intentada dos veces la notificación los días 10 y 14 de diciembre de 2021, en el domicilio sito en calle (...), n.º 3, piso 4.º, puerta izquierda, código postal 38530, del término municipal de Candelaria, y con resultado «*ausente*» en ambas, se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria anuncio de citación para notificación por comparecencia el 2 de febrero de 2022. Transcurrido el plazo previsto sin que la comparecencia tuviese lugar, el acto se dio por notificado a todos los efectos legales el 19 de febrero de 2022.

11. Con fecha 31 de marzo de 2022 la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife dicta diligencia de embargo n.º DIL2022000120110, por el que se traba embargo sobre el vehículo con , a nombre de (...).

Intentada la notificación dos veces, los días 7 y 21 de abril de 2022, en el domicilio radicado en la calle (...), n.º 3, piso 4.º, puerta izquierda, código postal 38530, del término municipal de Candelaria, y con resultado «*dirección incorrecta*» en ambas, se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, anuncio de citación para notificación por comparecencia el 4 de mayo de 2022. Transcurrido el plazo previsto sin que la comparecencia tuviese lugar, el acto se dio por notificado a todos los efectos legales el 21 de mayo de 2022.

12. Con fecha 6 de diciembre de 2022 la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife dicta una nueva diligencia de embargo de cuentas bancarias con n.º 2022000519149 por importe de 529,74 euros.

Intentada dos veces la notificación, los días 16 y 30 de diciembre de 2022, en el domicilio sito en calle (...), n.º 3, piso 4.º, puerta izquierda, código postal 38530, del término municipal de Candelaria, y con resultado «*dirección incorrecta*» en ambas, se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, anuncio de citación para notificación por comparecencia el 11 de enero de 2023. Transcurrido el plazo previsto sin que la comparecencia tuviese lugar, el acto se dio por notificado a todos los efectos legales el 28 de enero de 2023.

13. Con fecha 31 de enero de 2023 la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife dicta nueva diligencia de embargo de cuentas bancarias con n.º 2023000053746, por importe de 32,51 euros.

Tras varios intentos de notificación -los días 8 y 23 de febrero de 2023- en el domicilio sito en calle (...), n.º 3, piso 4.º, puerta izquierda, código postal 38530, del término municipal de Candelaria, y con resultado «*dirección incorrecta*» en ambas, se publicó en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, anuncio de citación para notificación por comparecencia el 8 de marzo de 2023. Transcurrido el plazo previsto sin que la comparecencia tuviese lugar, el acto se dio por notificado a todos los efectos legales el 24 de marzo de 2023.

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 de 15 de febrero de 2023, formulado por (...), en nombre y representación de (...), en el que se indica lo siguiente:

« (...) al amparo de lo dispuesto en el art. 217 LGT, formulo solicitud de DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO de todo lo actuado a partir del dictado de la Providencia de apremio núm. PA 20190166043, en relación de la deuda liquidada por el Servicio de apoyo a la economía social (TFE), por importe principal de 3.333,00 €. Se basa la presente solicitud en los siguientes HECHOS

PRIMERO.- En fecha 14 de octubre de 2019, se dictó por esta administración Providencia de apremio en reclamación de 3.666,30 € frente a mi principal.

La deuda objeto de reclamación procede a la Subdirección de Promoción de la Economía Social del Servicio Canario de Empleo, que con fecha 29 de marzo de 2016 dictó resolución por la que resuelve la devolución parcial de la subvención recibida por parte de mi principal en fecha 10 de septiembre de 2010, en el marco del programa de promoción del empleo autónomo, ordenando el reintegro de la cantidad de 3.333,00 €.

Según se desprende de la diligencia de apremio citada y de la copia del expediente facilitado a esta parte, dicha notificación se dirige a C/(...), núm. 3, 4.º Izquierda en Candelaria, en fecha 24 de octubre de 2019 y 8 de noviembre de 2019, resultando en ambos casos infructuosa la notificación al resultar incorrecta la dirección a la que fue remitida la notificación, según se desprende de los avisos de correos.

Haciendo caso omiso a dicha circunstancia ninguna diligencia de comprobación y ni averiguación domiciliaria se lleva a cabo por la administración, ordenando sin más la notificación a través del boletín oficial, lo que se lleva a efectos el 4 de diciembre de 2019, ordenándose el embargo de cuentas bancarias con los recargos previstos en la norma (20 %) y los intereses legales. (...) .

SEGUNDO.- (...) . La causa de nulidad radica en que lo largo del expediente, constándole a la administración que todas y cada una de las notificaciones cursadas al domicilio sito C/(...), núm. 3, 4.º Izquierda en Candelaria, vienen devueltas por domicilio incorrecto, ninguna diligencia de averiguación del domicilio se lleva a cabo por la administración a fin de asegurarse que la destinataria puede efectivamente recibir la notificación de forma personal, sino sin más y por sistema se acude a la notificación edictal. Como consecuencia de lo anterior, mi representada se ha gravemente perjudicada por cuanto, la deuda inicial se va incrementado día con los intereses (sic).

El perjuicio producido es tal, y resulta mayor el reproche por el anormal funcionamiento de la administración, si cabe, si nos atenemos a que tampoco era tan difícil para la administración advertir y evitar el error si se tiene en cuenta que conforme obra en el documento núm. 2 de los aportados, según la resolución del SCE, la dirección de notificación era (...), 16, 4.º Izquierda en Candelaria. La diferencia es sutil pero significativa y supone la diferencia entre permanecer ajena al procedimiento o no.

A este respecto conviene indicar que (...), no ha tenido constancia del error advertido hasta la obtención de la copia del expediente que ha sido facilitada en enero de 2023. Y que la comparecencia personal efectuada para la solicitud de fraccionamiento interesado en diciembre de 2020 o el recurso de reposición formulado el 7 de junio de 2021, cuestionan o impiden la declaración de nulidad pretendida, por cuanto tanto la solicitud de fraccionamiento como la formulación del recurso de reposición fueron cumplimentados por la propia administración, limitándose mi representada a firmar dichos documentos, considerando que la administración tenía correctamente registrado su domicilio de notificaciones, por cuanto el mismo no ha cambiado.

TERCERO.- De haberse pues realizado la verificación y averiguación del domicilio correcto, y haber podido conocer mi mandante la Diligencia de apremio citada, habría podido formular desde 2019, la solicitud de un fraccionamiento para hacer frente a la deuda que no se ha negado a atender, pero que dadas sus limitadas condiciones no resulta asumir en único pago.

(...)

(...) la Administración podía haber desplegado una mínima labor de averiguación y comprobación domiciliaria, contando con los medios y facilidades para ello, y que por tanto no era realmente ignorado un lugar hábil en que practicar la notificación personal. (...).

Por lo expuesto, Solicito (...) la DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO (...) tanto de la notificación de comunicación de apremio de fecha 14 de octubre de 2019 por (sic) la notificación edictal practicada el 4 de diciembre de 2019, y consecuentemente la nulidad de todo lo actuado con posterioridad, donde se ha seguido reiterando en la vulneración».

2. Consta en el expediente tramitado la emisión del informe a que se refiere el art. 5.2 RGDLGT, elaborado por la Administración de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife con fecha 5 de junio de 2023.

3. Figura en las actuaciones la apertura del trámite de audiencia a la interesada -con fecha 19 de junio de 2023- a fin de que ésta pudiera alegar lo que estimase pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considerase oportunos en defensa de sus derechos e intereses legítimos (art. 271.4 LGT en relación con el art. 5.3 RGDLGT).

4. Con fecha 25 de julio de 2023 la representante de la interesada formula escrito de alegaciones, reiterando los argumentos y la pretensión inicial.

5. Con fecha 14 de septiembre de 2023 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 providencia de apremio 20190166043 dictada por la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife, dimanante del expediente 20190000826820, girada en relación con la deuda liquidada por el Servicio de Apoyo a la Economía Social de Tenerife, siendo la deudora (...)* ».

6. Mediante oficio con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 5 de octubre de 2023, se solicita la evacuación 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. Este Consejo Consultivo, 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, a saber, 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 solo 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 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

2. Tal como hemos señalado, al procedimiento de nulidad del art. 217 LGT le es aplicable, en sus líneas esenciales, la doctrina de la revisión de oficio de actos nulos de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, contenida en la LPACAP, no obstante, ser de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria, por mandato de la Disposición Adicional Primera LPACAP.

En virtud de los pronunciamientos efectuados por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en Sentencia 410/2008, de 13 de junio (Rec. 169/2006), confirmada por las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero de

2012 (Rec. 4318/2008), y 396/2011, de 31 de mayo (Rec. 1906/2008), es de aplicación la doctrina general sobre la revisión de oficio, aun cuando se trate de un procedimiento regulado en el art. 217 LGT, porque los rasgos esenciales del procedimiento de revisión de oficio son comunes a todos los procedimientos, siendo de aplicación supletoria la LPACAP, respecto de los procedimientos especiales en materia tributaria [Disposición Adicional Primera, apartado 2. a) LPACAP].

Además, en la Sentencia 628/2019 de 14 mayo de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de dicho Tribunal, se recuerda la doctrina jurisprudencial relativa a la revisión de los actos tributarios firmes, señalando que:

«a) El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1 del artículo 217 LGT), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurrir en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018 (RJ 2018, 486), dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).

b) Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados “con talante restrictivo” (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4468), dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011).

c) La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que “la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho” (sentencia de 14 de abril de, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007)».

3. En el presente caso se esgrime como causa de nulidad, por un lado, la prevista en el art. 217.1.a) LGT, esto es «*Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional*» [de idéntico contenido a la prevista en el art. 47.1.a) LPACAP], y que se vincula con el derecho fundamental reconocido por el art. 24.1 de la Constitución Española (CE). El mandato constitucional de no indefensión se dirige específicamente hacia el ámbito jurisdiccional y, por analogía, se aplica también a la Administración, aunque ya en estos casos en el ejercicio de las potestades

sancionadoras, por lo que existe una identidad de razón en el régimen jurídico que les es de aplicación, como tiene declarado de modo reiterado el Tribunal Constitucional prácticamente desde sus primeras resoluciones.

Al referido ámbito es al que contrae, pues, su virtualidad propia el art. 24.1 CE. Lo que no es el caso del supuesto que nos ocupa, en que la revisión de oficio se plantea respecto de providencia de apremio. Y aunque se trata de un acto de gravamen, carece dicho acto de naturaleza propiamente sancionadora.

Como afirmábamos en el DCC 450/2019, de 5 de diciembre, «ello no es, en modo alguno, óbice para afirmar la necesaria observancia y el obligado respeto de los derechos de defensa en todo procedimiento administrativo; incluso, cabe señalar, más allá de las prescripciones legales aplicables en cada caso, en tanto que, como principio general del Derecho, la proscripción de la indefensión es un mandato general que vincula sin excepción a todos los Poderes Públicos.

Pero sí excluye su caracterización como derecho fundamental en sentido estricto, cuando se propugna su aplicación fuera del campo del Derecho administrativo sancionador; y, por tanto, no cabe invocar la causa de nulidad legalmente prevista para los actos administrativos que se pretende en este caso para acudir a la vía de la revisión de oficio, mediante el ejercicio de la acción de nulidad igualmente contemplada por nuestro ordenamiento jurídico [art. 106.1.a) LPACAP]».

4. Por otro lado, se alega también como causa de nulidad que el acto haya sido dictado *«prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello»* (art. 217.1.e LGT). En relación con esta causa de nulidad, desde el Dictamen 402/2013, de 15 de noviembre, venimos afirmando que la apreciación de la citada causa de nulidad, conforme reiterada jurisprudencia, implica que no basta con que se haya incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, por esencial y trascendental que sea, sino que es absolutamente necesario que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, de tal forma que se produce una clara, manifiesta y ostensible omisión de dicho procedimiento, con ausencia de trámites sustanciales (SSTS de 4 de enero de 1983, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 22 de marzo de 1994, 15 de octubre de 1998, 17 de marzo de 2000, 26 de marzo de 2001, entre otras).

Añadiendo que *«para declarar la nulidad en la omisión del procedimiento legalmente establecido han de concurrir los siguientes requisitos, como sostiene la Sentencia de 15 de octubre de 1997, de esta Sala y jurisprudencia precedente (desde*

la Sentencia de 21 de marzo de 1988), que dicha infracción ha de ser clara, manifiesta y ostensible, lo que supone que dentro del supuesto legal de nulidad se comprendan los casos de ausencia total del trámite o de seguir un procedimiento distinto (...)» (véase, por todas, la STS de 15 de marzo de 2005).

Por su parte, en nuestro Dictamen 274/2014, de 22 de julio, hemos manifestado 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». Doctrina que sigue siendo aplicable con la vigencia de la LPACAP.

5. Sentado lo anterior, una vez examinado el contenido del expediente remitido a este Organismo consultivo y en atención a las consideraciones jurídicas que se exponen en la Propuesta de Resolución, se considera que no procede declarar la nulidad instada por la interesada, compartiendo este Organismo consultivo los razonamientos expuestos en la propia Propuesta de Resolución.

A este respecto, resulta pertinente dar por reproducidos los argumentos jurídicos esgrimidos por el órgano instructor en su Propuesta de Resolución:

«CUARTO.- Tal y como se deduce del escrito de interposición del recurso, y ratificado en las alegaciones, la parte actora solicita la nulidad de pleno derecho de la providencia de apremio identificada como PA20190166043 y actuaciones posteriores derivadas de la misma por supuestas deficiencias en la notificación practicada y entender tales hechos incardinables en los supuestos contenidos en el artículo 217.1. a) y e) de la LGT.

Como cuestión previa a la fundamentación jurídica relativa a la solicitud formulada, debe ponerse de manifiesto que el supuesto domicilio incorrecto, situado en CALLE (...), 3 PI 4 PTA IZ, es precisamente el mismo que la interesada consignó en su solicitud de fraccionamiento de deudas (antecedente de hecho tercero) y en el recurso de reposición formulado contra el acuerdo de fraccionamiento (antecedente de hecho sexto). Se aduce en la solicitud de nulidad pretendida que “ (...) fueron cumplimentados por la propia administración, limitándose mi representada a firmar dichos documentos, considerando que

la administración tenía correctamente registrado su domicilio de notificaciones, por cuanto el mismo no ha cambiado”.

El artículo 105 de la LGT determina que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, por lo que su argumentación en este sentido debe considerarse carente de fundamento, amén de que el firmante del documento responde de la veracidad de su contenido, no pareciendo razonable imputar una supuesta negligencia a persona o entidad distinta de aquélla que la hubiese causado, en este caso, quien ha firmado el documento presentado.

Por tanto, si la propia interesada ha manifestado con sus actuaciones el desconocimiento acerca de la correcta denominación de su domicilio, podría ser excesivo demandar el celo exigido a un tercero distinto.

A este respecto, debe tenerse también en consideración que el propio Servicio de Correos ha considerado en ocasiones como válida la dirección cuestionada, al ser el resultado de sus intentos “ausente”.

QUINTO.- En cualquier caso, la solicitud de revisión pretendida debe ser desestimada por los siguientes motivos:

Los límites a la revisión de actos

Dice el artículo 110 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: “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”.

Tal y como consta en el expediente, la interesada conoce la existencia de la providencia de apremio ahora discutida desde finales del año 2020, momento en el que compareció personalmente y le fue notificado uno de los múltiples embargos que desde entonces se han ido practicando por la falta de ingreso de la deuda.

Tal y como determina el artículo 170.3 de la LGT, es motivo de oposición contra la diligencia de embargo, entre otros, la falta de notificación de la providencia de apremio. Por ello, desde ese mismo momento pudo la interesada por medio de los recursos ordinarios poner de manifiesto lo ahora planteado. Sin embargo, en lugar de ello, y convirtiéndose en firmes y consentidos la sucesión de embargos practicados, ha planteado más de dos años después una solicitud de revisión de oficio.

Dicha situación choca frontalmente contra la buena fe que se exige para la revisión de los actos, máxime si a pesar de que el acto cuya nulidad se solicita es la propia providencia de apremio, su falta de notificación es una situación que ya pudo hacer valer a través de los recursos ordinarios contra los embargos practicados y conocidos, particularmente el

notificado personalmente el 10 de diciembre de 2020. En este sentido, nuestro Alto Tribunal dijo en sentencia de su Sala de lo Contencioso de 20 de julio de 2005 (Rec. 2151/2002):

“ (...) la posibilidad de solicitar la revisión de un acto nulo por la extraordinaria vía del artículo 102.1, 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.

En consecuencia, no puede pretender ahora -aparte de cualquier otra consideración legal- ejercitar tardíamente su pretensión (...) y el intentar hacerlo así 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 106 de la misma Ley 30/92 (...) ”.

Por ello, no puede procederse a estimar la solicitud pretendida.

Los motivos esgrimidos no constituyen una causa de nulidad de pleno derecho

Con independencia de lo expuesto con anterioridad, que ya provocaría por sí mismo la desestimación de la petición, ha de matizarse que los motivos esgrimidos no constituyen causa de nulidad de pleno derecho contenida en los apartados a) y e) del artículo 217 de la LGT.

Respecto de la lesión de derechos susceptibles de amparo constitucional (art. 217.1.a LGT), la lesión del derecho a la defensa previsto en el artículo 24 de la Constitución Española solo tiene lugar en el ámbito de procedimientos de carácter sancionador, y no en un procedimiento tributario como el que trae causa.

El Tribunal Constitucional estima que el término indefensión no se identifica en el ámbito de los procedimientos tributarios con la acepción constitucional del artículo 24 de la Constitución, lo que refuerza la imposibilidad de declarar la nulidad. En este sentido, la Sentencia 42/1989, de 16 de febrero, declara que “ (...) las garantías del artículo 24 de la Constitución referidas a la tutela judicial efectiva no pueden trasladarse sin más a las actuaciones administrativas, salvo que estas tengan una naturaleza sancionadora equivalente materialmente a las actuaciones administrativas (...) ” añadiendo que “ (...) Aquí se está ante un procedimiento administrativo tributario, no sancionador; por lo tanto las garantías del artículo 24.2 de la Constitución no le son aplicables (...) ”.

Igualmente, el Tribunal Supremo descarta la posibilidad de defender la aplicación del artículo 24 de la Constitución en los procedimientos tributarios fuera del ámbito sancionador. Así, la Sentencia de la Sección 6ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 16 de marzo de 2005 (Rec. 2796/2001), o de la Sección 3ª de dicha Sala de 11 de julio de 2003 (Rec. 7983/99), rechaza la aplicación del motivo de nulidad previsto en el art. 62.a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), que es el equivalente a los motivos de nulidad previstos el artículo 217.1.a) de la LGT, al señalar en dicha sentencia que “el derecho a la defensa solo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional –refiriéndose al recurso de amparo– en el marco de un procedimiento sancionador (...) fuera de este ámbito sancionador, la falta de trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional”. En el mismo sentido se pronuncia el Consejo Consultivo de Canarias en dictamen 450/2019, de 5 de diciembre de 2019, al señalar en el mismo que “ (...) sin que estemos ante un procedimiento de naturaleza sancionadora, único en el ámbito administrativo en que se podría aplicar la vulneración de las garantías previstas en el artículo 24.2 de la Constitución referidas a la tutela judicial efectiva”, o más recientemente en su dictamen 311/2023, de 13 de julio de 2023, cuando dice: “ (...) se coincide con la Propuesta de Resolución al considerar que en el presente caso no concurre la causa contemplada en el art. 217.1.a) LGT, pues no nos encontramos ante actos realizados en el marco de un procedimiento sancionador (...) ”.

Sobre el haber prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (art. 217.1.e LGT), ha de recordarse que este supuesto de nulidad de pleno derecho de actos dictados en materia tributaria se produce cuando:

- Se prescinde total y absolutamente del procedimiento.*
- Se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.*
- Se prescinde de un trámite esencial.*

La deficiente notificación de la providencia de apremio no constituye ninguno de los supuestos reseñados, puesto que el procedimiento elegido es el procedente y se ha seguido en todos sus aspectos sustantivos y tampoco puede considerarse que en el mismo se haya producido la omisión de algún trámite esencial.

Tal y como ha manifestado el Consejo de Estado en diversos dictámenes, pudiéndose citar a modo meramente enunciativo el identificado como 581/2015, de 10 de septiembre de 2015, se ha de ponderar en la operatividad de este vicio que se haya podido causar indefensión al interesado, esto es, que la anomalía del procedimiento se caracterice por su especial gravedad, para lo que habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las

consecuencias producidas por tal conculcación a la parte interesada y lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido.

Inciendo en lo anterior, son varias las sentencias que recogen el criterio contenido en la Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de mayo de 2004, que resuelve el recurso de casación 648/2002, que ratifica la fundamentación hecha en la Sentencia de la Audiencia Nacional, con fecha 16 de noviembre de 2001, que posteriormente se eleva a este tribunal, en lo referente a que “ (...) debe tenerse en cuenta que la Ley 30/1992 sanciona con la nulidad de pleno derecho, por lo que ahora importa, los actos dictados prescindiendo del procedimiento legalmente establecido. Ahora bien, para que el acto administrativo adolezca de invalidez por esta causa, no basta cualquier defecto acaecido en el procedimiento, sino que es preciso que se hubiera prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido o que el defecto fuera de tal naturaleza que se equiparara su ausencia a la del propio procedimiento. En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha declarado que cualquier vicio u omisión producido en el procedimiento administrativo no da lugar a una nulidad absoluta o de pleno derecho”.

Dicho criterio se reitera en la Sentencia 5357/21 de 14 de diciembre de 2021 de la Audiencia Nacional, según la cual, “habiéndose alegado infracción de procedimiento en la práctica de las notificaciones - no se practicaron correctamente las providencias de apremio y actos posteriores -, es preciso señalar que la jurisprudencia pone de manifiesto que, para apreciar dicha causa de nulidad, no basta con la infracción de alguno de los trámites del procedimiento, sino que es necesario la ausencia total de éste o de alguno de los trámites esenciales a fundamentales -STS 19 de mayo de 2004-, esto es, no basta cualquier defecto acaecido en el procedimiento, sino que es preciso que se hubieran prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido o que el defecto fuera de tal naturaleza que se equiparara su ausencia a la del propio procedimiento, de forma que cualquier vicio u omisión producido en el procedimiento administrativo no da lugar a una nulidad absoluta o de pleno derecho pues ello no equivale a prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido”.

Por todo lo expuesto, se concluye que la providencia de apremio identificada como PA20190166043 cuya declaración de nulidad pretende la recurrente, no incurre en las causas de nulidad alegadas, tipificadas en el artículo 217.1 de la LGT (...) ».

6. En conclusión, no se objetiva la concurrencia de las causas de nulidad esgrimidas por la interesada para fundamentar su pretensión revisora [art. 217.1, letras a) y e) LGT], debiéndose informar 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 a la consideración jurídica de este Consejo Consultivo de Canarias, se considera que es conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV del presente Dictamen.