

D I C T A M E N 5 7 1 / 2 0 2 4

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 9 de octubre de 2024.

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 de revisión de oficio iniciado a instancia de (...), a fin de declarar la nulidad del oficio-comunicación de la Administradora de Recaudación de Las Palmas, fechado el día 10 de junio de 2015, dictado en el seno del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva que trae causa del procedimiento sancionador n.º 50/2009, seguido contra el Sr. (...) por la comisión de una infracción muy grave prevista en materia de juegos y apuestas (EXP. 535/2024 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente Dictamen, solicitado mediante escrito con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 5 de septiembre de 2024, 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 instancias de (...), a fin de declarar la nulidad del oficio-comunicación de la Administradora de Recaudación de Las Palmas, fechado el día 10 de junio de 2015 [folio 11 en relación con el folio 241 del expediente consultivo], dictado en el seno del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva que trae causa del procedimiento sancionador n.º 50/2009, seguido contra el Sr. (...) por la comisión de una infracción muy grave prevista en el art. 26, letra a) de la Ley 6/1999, de 26 de marzo, de los Juegos y Apuestas.

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, en tanto

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

que ostenta la Presidencia de la Agencia Tributaria Canaria, de conformidad con lo dispuesto en el art. 10 de la Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria; 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].

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]. 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].

Pues bien, en el supuesto analizado el procedimiento administrativo se inició a solicitud de persona interesada el día 17 de febrero de 2023. De tal manera que, habiendo transcurrido el plazo legal de un año para notificar la resolución expresa del procedimiento, se ha de entender desestimada, por silencio administrativo, la solicitud instada por (...).

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].

6. Concurren los requisitos de legitimación activa y pasiva.

Asimismo, y según consta en el expediente administrativo, el reclamante actúa - de forma sobrevenida- mediante la representación, debidamente acreditada, de su abogada [art. 5 LPACAP -folio 204-].

II

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

1. Mediante Orden n.º 91, del Consejero de Presidencia, Justicia y Seguridad, de 18 de marzo de 2010, se resuelve el procedimiento administrativo sancionador n.º 50/2009, incoado a (...), por la comisión de una infracción muy grave prevista en el art. 26 a) de la Ley 6/1999, de 26 de marzo, de los Juegos y Apuestas, consistente en *«la organización o explotación de juegos o apuestas no catalogados, o sin poseer las correspondientes autorizaciones administrativas, así como la celebración o práctica de los mismos fuera de los establecimientos autorizados»*, concretándose dicha infracción en la organización y práctica del *«juego del trile»*, que no se encuentra en el Catálogo de Juegos y Apuestas autorizados, aprobado por Decreto 57/1986, de 4 de abril, modificado por el Decreto 42/2009, de 21 de abril, celebrado en la vía pública del municipio de Mogán, no siendo éste establecimiento autorizado para el desarrollo del juego en caso de estar el mismo catalogado. Correspondiendo sancionar la infracción muy grave cometida, en su grado mínimo, con multa de 60.101,21 €, de conformidad con lo dispuesto en el art. 29.1 a) de la referida Ley 6/1999, de 26 de marzo -folios 243 y 248-.

2. Una vez *«vencido el plazo del periodo voluntario para ingresar la citada deuda, se inició el período ejecutivo, correspondiendo a la Administración Tributaria Canaria la recaudación de las deudas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago, de conformidad con el ámbito funcional establecido en la normativa vigente en materia de derechos económicos no tributarios, de naturaleza pública, de la Administración pública de la Comunidad Autónoma de Canarias»* -tal y como se refiere en la Propuesta de Resolución-.

3. Consta en las actuaciones la interposición -por el Sr. (...)- de recurso de reposición n.º 21/14 contra la diligencia de embargo de sueldos y salarios n.º 01-

2011/00401 051, que deriva de la providencia de apremio n.º 20100008017, con n.º de liquidación 35752010210000187, girada por el concepto «sanción infracción juego» por importe de 72.121,45 €, incluidos los recargos de apremio.

Recurso que es desestimado mediante Resolución de 4 de junio de 2014, de la Jefa del Servicio de Recaudación de Las Palmas -folios 242 a 246-.

4. Consta en las actuaciones -folio 241- oficio-comunicación de la Administradora de Recaudación de Las Palmas, fechado el día 10 de junio de 2015, en el que se indica lo siguiente:

«Con referencia a la interposición con fecha 25 de julio de 2014, de Recurso de Reposición contra la Diligencia de embargos de sueldos y salarios n.º 01-2011/00401 051 ante esta Administración Tributaria Canaria, se le informa que con fecha 13/12/2013, contra la misma Diligencia de embargo de sueldos y salarios n.º 01-2011/00401 051 que deriva de la Providencia de Apremio n.º 20100008017 con n.º de liquidación 357512010210000187 girada por el concepto de “Sanción Infracción de Juego” por importe de 72.121,45.-euros incluidos los recargos de apremio, Vd. interpuso Recurso de Reposición en la mencionada fecha (n.º de registro de entrada 1284.211), y se resolvió con fecha 04/06/2014 lo que pongo en su conocimiento y que conforme a su literal se establecía:

“DESESTIMAR el Recurso de Reposición n.º 21/14 interpuesto por (...) con NIF (...), contra la Diligencia de embargo de sueldos y salarios n.º 01-2011/00401 051 que deriva de la Providencia de Apremio n.º 20100008017 por importe de 72.121,45 euros incluidos los recargos de apremio por ser conforme a derecho el acto administrativo.

De conformidad con lo establecido en el artículo 225.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“contra la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso”.

Cabe, no obstante, interponer, en el plazo de un mes desde la fecha de la notificación de la resolución de dicho recurso, reclamación Económico-Administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo.

Lo que se le comunica a los efectos oportunos».



En cuanto a la tramitación del procedimiento 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 17 de febrero de 2023 -reiterado el 7 de septiembre de ese mismo año-] formulado por (...), en el que éste interesa « (...) *la estimación de la presente solicitud de revisión de oficio por concurrir nulidad de pleno de la Resolución n.º referencia 1068, Expediente 21/14 de 10 de junio de 2015 de la Agencia Tributaria Canaria (Administradora de Recaudación de Las Palmas), por las causas señaladas en el art. 47.1, letras a) y e) (...) de la Ley 39/2015 de 1 de octubre (...)* ».

2. Consta en el expediente tramitado la emisión del informe a que se refiere el art. 5.2 RGDLT, elaborado por la Administradora de Recaudación de Las Palmas con fecha 9 de mayo de 2024.

3. Figura en las actuaciones la apertura del trámite de audiencia al interesado - con fecha 24 de mayo de 2024- a fin de que éste 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 RGDLT].

4. Con fecha 17 de junio de 2024 la representante del interesado formula escrito de alegaciones, reiterando los argumentos y la pretensión inicial.

5. Con fecha 22 de julio de 2024 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 del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho instado por (...) (...) para que se declare la nulidad de la Resolución de 22 de junio de 2015, de la Administradora de Recaudación de Las Palmas, por la que se desestima el recurso de reposición núm. 21/14 y para que se declare la nulidad del Procedimiento sancionador, instruido contra el citado contribuyente, con núm. 50/2009, incoado por la consejería de Presidencia, Justicia y Seguridad del Gobierno de Canarias, que fue resuelto mediante la Orden n.º 91, de 18 de marzo de 2010, dictada por el Consejero de dicho Departamento*».

IV

1. Con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo se ha de advertir, como indica el órgano instructor en su Propuesta de Resolución, que «el (...) Sr. (...) *ha solicitado la revisión, mediante su escrito de 17 de febrero de 2023, tanto del procedimiento sancionador como de la Resolución por la que, ya en sede de la Agencia Tributaria, se desestimó el recurso presentado con fecha de 22 de julio de 2014 contra la diligencia de embargo de sueldos y salarios nº 01-2011/00401, que derivaba de la providencia de apremio*

nº 20100008017. Al respecto, procede manifestar, de inicio, que, respecto a la pretensión de nulidad del procedimiento sancionador, tramitado por los órganos competentes en materia de juegos y apuestas en sede de la que hoy es Consejería de Presidencia, Administraciones Públicas, Justicia y Seguridad, correspondería a los órganos de ese Departamento la decisión sobre la solicitud de nulidad de tal procedimiento.

De este modo, esta Agencia Tributaria Canaria a la que el solicitante dirige su petición de revisión de ambos procedimientos, sólo puede entrar a analizar la materia propia de su competencia, que en este caso nace con posterioridad al procedimiento sancionador, esto es, con el inicio del procedimiento ejecutivo, cuando surge la providencia de apremio y (las) sucesivas actuaciones dirigidas a la recaudación de la sanción impuesta, previamente, en las dependencias de aquellos órganos competentes en materia de juegos y apuestas.

Así, sin perjuicio de la decisión que se adopte mediante este escrito con respecto a las competencias de recaudación de la Agencia Tributaria Canaria, este órgano remitirá la solicitud presentada ante esta Agencia, a la Viceconsejería de Administraciones y Transparencias de la Consejería de Presidencia, Administraciones Públicas, Justicia y Seguridad, a los efectos de que adopte las decisiones que le competan respecto al procedimiento sancionador». Como así consta en el folio 275 de las actuaciones.

Así pues, el presente procedimiento de revisión de oficio -y la consiguiente Propuesta de Resolución- se centra, única y exclusivamente, en las actuaciones derivadas del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva del importe de la sanción impuesta al ahora reclamante [y no en todo aquello que concierna al procedimiento administrativo sancionador previo]. De esta manera, «por lo que respecta a la solicitud de declaración de nulidad de los actos recaudatorios, tratándose del cobro en periodo ejecutivo de los créditos de naturaleza pública derivados de la sanción impuesta por otro Departamento autonómico, la gestión del procedimiento de apremio y la revisión de dicha gestión corresponde a los órganos de la Agencia Tributaria» [Fundamento de Derecho segundo de la Propuesta de Resolución].

2. 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 entiende, a juicio de este Consejo, que no procede declarar la nulidad instada por el interesado.

A este respecto, resulta pertinente dar por reproducidos los argumentos jurídicos esgrimidos por el órgano instructor en su Propuesta de Resolución -folios 249 y ss., del expediente consultivo-:

«TERCERO.- (...) el contribuyente acude en su exposición a señalar que las causas para la revisión que considera aplicables son las relacionadas en la LPA. En concreto, se citan las causas de nulidad contempladas el artículo 47.1, letras a) y e) de la LPA (...).

Procede señalar al respecto que, siendo de aplicación en el ámbito de la recaudación tributaria la Ley General Tributaria, el Reglamento de Recaudación y la normativa complementaria en la materia, resultaría imprecisa la calificación del recurso presentado por el interesado. Sin embargo, en atención a los principios de buena fe y confianza legítima, se ha de considerar que esta falta de precisión no es obstáculo para la tramitación de la impugnación que se formula en el ámbito propio de los órganos de la Agencia Tributaria, tal y como se señalará en los fundamentos jurídicos de este escrito, por cuanto de lo expuesto en la solicitud se deduce que el contenido de los preceptos de los artículos 47.1, letras a) y e) de la LPA sostienen idéntica redacción que determinados supuestos establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en lo sucesivo), que regulan respectivamente las causas de nulidad por lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y la nulidad por haberse dictado los actos impugnados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados. (...).

CUARTO.- Entrando directamente en el fondo de los hechos, en cuanto a la petición de anulación de la Resolución de 22 de junio de 2015 de la Administradora de Recaudación de Las Palmas, sucintamente, se puede examinar en la solicitud que los motivos fundamentales por los que se predica la revisión son los siguientes:

- La ausencia de una correcta notificación del expediente. Se dice en ese sentido que “este dicente no toma conocimiento del expediente hasta el año 2013 en que la empresa para la que trabaja recibe Diligencia de embargo de sueldos y salarios para que se ingresen las cantidades embargadas de su salario en la Agencia Tributaria Canaria”. Se expone que la razón por la que no llegaban las notificaciones era que “la notificación de las providencias de apremio se realizó en Calle (...), y la realidad era que “el domicilio aportado y que constaba a la Administración era C/ (...)”. Señala el reclamante que en este domicilio se hicieron todas las notificaciones posteriores al año 2014 y adjunta a su solicitud, en la documentación que acompaña a la misma, dos notificaciones retiradas por el contribuyente en la Oficina del Servicio de Correos -tras dos intentos de notificación de cada una de ellas, con resultados de ausente reparto-, el 10 de julio de 2014 y el 27 de junio de 2015, que fueron enviadas a la dirección que cita: C/ (...).

- La Resolución impugnada, en el ámbito del procedimiento de apremio, ha sido dictada careciendo del procedimiento legalmente establecido, pues se limitó a señalar su desestimación automática, sin ofrecer al dicente la oportunidad de defenderse. En ese sentido, antes de aludir a las razones para esta calificación del contribuyente, conviene

apuntar los hechos señalados por el mismo en su recurso y en la documentación anexa que aporta, que coinciden en su narración objetiva con los referidos en el informe de 9 de mayo de 2024, de la Administradora de Recaudación de Las Palmas, emitido a instancias de este órgano tramitador del procedimiento de revisión:

(...) presentó el 31 de julio de 2013 un recurso de reposición contra la diligencia de embargo de sueldos y salarios con nº 01-2011/00401051 por importe de 79.389,92 euros, que había sido notificada el 25 de julio de 2013. El motivo alegado en el recurso era que esta comunicación era la primera que recibía, desconociéndose los hechos por los que se le había impuesto la sanción. Este recurso de reposición fue desestimado, casi un año después, por Resolución de la Jefa del Servicio de Recaudación de Las Palmas, el 4 de junio de 2014, significándose en la redacción de la resolución desestimatoria que la notificación de la oposición a la diligencia de embargo, legalmente se hubiera podido admitir -entre los otros motivos que no vienen al caso- por la falta de notificación de la providencia de apremio correspondiente, pero que ésta fue notificada a través de la citación publicada en el BOC nº 240, de fecha 07/12/2010, tras intentarse notificar infructuosamente en dos ocasiones, en la dirección que constaba en la base de datos de esta Administración Tributaria (C/ (...)), con resultado de "ausente en horario de reparto". Se señala además en esta Resolución del recurso de reposición interpuesto, que consta en el expediente Informe de la jefa de Sección de Instrucción de Expedientes Sancionadores de la Viceconsejería de Administración Pública de la Consejería de Presidencia, justicia e Igualdad, de fecha 22/01/201. Dicho informe alude a la dirección del Acta levantada por la Policía Local de Mogán que identifica como encartado al referido contribuyente - al que se intervienen, según este Acta, un total de 5 euros, además de la caja y tres medias papas con la finalidad del Juego del Trile-, con domicilio en la C/(...). Consta además en el informe que todos los intentos de notificación realizados en la tramitación del expediente sancionador (resolución de inicio, propuesta de resolución y Orden resolutoria), se realizaron en el mismo domicilio, con resultado en todos los casos de dirección incorrecta, por lo que hubieron de considerarse notificados tras la correspondiente citación a comparecencia en el Boletín Oficial de Canarias.

Tras recibir la notificación de la desestimación, de 4 de junio de 2014, del recurso de reposición, el contribuyente presentó, el 22 de julio de 2014, un -denominado, así literalmente, en su escrito- "RECURSO ADMINISTRATIVO", con el mismo contenido que el "RECURSO DE REPOSICIÓN" interpuesto un año antes. Y casi un año después de la interposición de ese RECURSO ADMINISTRATIVO, el 15 de mayo de 2015, presenta otro escrito en el que manifiesta que lo que presentó el 22 de julio de 2014 fue una RECLAMACIÓN ECONÓMICO ADMINISTRATIVA y que todavía no había recibido una respuesta a su reclamación.

Y a partir de ese momento se suceden los acontecimientos que impedirían, según el reclamante, el ejercicio de su derecho a la defensa: en primer lugar, según consta en la

documentación aportada en la solicitud de revisión, la Administradora de Recaudación de Las Palmas suscribe el 10 de junio de 2015, una comunicación indicando al contribuyente que aquél interpuso recurso de reposición en la fecha de 13 de julio de 2013, que se resolvió con fecha de 4 de junio de 2014 y que “contra la interposición de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso”.

No obstante, no se señala en la solicitud que la misma Administración de Recaudación de Las Palmas envió el expediente, cual si el “recurso administrativo” de 22 de julio de 2014 se tratara de una reclamación económico-administrativa contra la Resolución del recurso de reposición interpuesto el 31 de julio de 2013, a la Junta Económico Administrativa de Canarias -órgano competente para resolver las reclamaciones económico administrativas-, el 16 de julio de 2015, y el Presidente de la Junta Económico Administrativa de Canarias responde con un escrito, de 21 de julio de 2015, dirigido a la Administradora de Recaudación en el que señala “adjunto se devuelve expediente de (...), con fecha de entrada en esta Junta Económico-Administrativa de Canarias el 16 de julio de 2015, porque una vez examinada la documentación que lo compone, se observa que no se trata de una reclamación económico-administrativa, sino de un recurso de reposición deducido contra la resolución de otro recurso de la misma naturaleza, posibilidad no prevista en la Ley General Tributaria, como se le ha comunicado expresamente al interesado”.

El contribuyente señala en su solicitud de revisión de 27 de febrero de 2023, que envió a la Administración de recaudación el escrito de subsanación antes de cualquier resolución expresa de su recurso. Y considera que la falta de resolución por la Administración del Recurso presentado con fecha de 22 de julio de 2014, cuya redacción errónea considera subsanada por el escrito presentado el 15 de mayo de 2015, le ha impedido ejercer su derecho a la defensa y que, además, aunque no hubiera sido subsanado su Recurso con el escrito interpuesto, tendría que haberle requerido de subsanación la Administración si no estaba calificado correctamente su escrito de 22 de julio de 2014.

QUINTO.- En relación con los argumentos de (...) referentes a la ausencia de una correcta notificación del expediente, de la documentación aportada en su recurso de revisión por el interesado y del expediente remitido por la Administración de Recaudación a petición de este órgano tramitador, así como de las comprobaciones efectuadas para la elaboración de este escrito en la base de datos de esta Agencia Tributaria Canaria y de la consulta efectuada al histórico de domicilios de la Base de datos de la Agencia Tributaria Estatal, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1ª) Se ha de partir de la aparente falta de diligencia del propio contribuyente, sobre el que no se puede decir que haya colaborado con la Administración para recibir los actos de comunicación que aquélla le dirigía. Y ello porque el único domicilio que siempre ha figurado tanto en las bases de datos de la Administración Tributaria Canaria como de la Administración tributaria estatal, al menos hasta el 12 de mayo de 2022, es el de la Calle

(...) de. Luego, si como manifiesta el interesado, su domicilio era el que se encontraba en la calle (...), de Telde, así debió comunicarlo a la Administración tributaria, y tal y como estaba legalmente obligado, para mantener sus datos actualizados.

No acredita, en ese sentido, el contribuyente que este domicilio estuviera en poder de la Administración, como manifiesta en su solicitud de revisión, y en este sentido conviene poner de manifiesto que, siendo de aplicación la normativa tributaria en el ámbito de la recaudación de deudas a través del procedimiento de apremio, deberá probar los hechos constitutivos de su derecho quien intente hacer valer los mismos.

2ª) Ha de operar en este caso la presunción iuris tantum de que la notificación de la providencia de apremio y las diligencias de embargo que sucedieron a ésta, llegaron tempestivamente a conocimiento del interesado. Y ello porque ha de considerarse que fue suficiente el deber de diligencia de la Administración para intentar las notificaciones que se produjeron con anterioridad a cada una de las citaciones a comparecencia a través del Boletín Oficial o de la sede de la Administración Tributaria, ya que, aunque estuviera ésta obligada a indagar el domicilio correcto del contribuyente, en este caso se daba la circunstancia de que no disponía la Administración de otros domicilios donde pudiera localizar al mismo, y siguiendo la doctrina jurisprudencial vigente en materia de notificaciones, tampoco estaba obligada ésta a realizar largas y complejas indagaciones ajenas a su función. Es más, figura en el expediente remitido por la Administración de Recaudación de Las Palmas a este órgano tramitador, que en relación con las comunicaciones enviadas al interesado se producen al menos dos circunstancias diferenciadas:

a) En algunas ocasiones es correcto que resultaron vanos los intentos de que llegasen las notificaciones efectuadas con anterioridad al año 2014 -contrariamente a lo que afirma el interesado en su recurso de revisión- a la dirección de que disponía aquél órgano -como se ha dicho la que estaba en la Calle (...) de (como había sucedido por ejemplo en la notificación que consta en el aviso de recibo de la Providencia de Apremio nº 20100008017, en el que figura tal dirección como "incorrecta" el 09/09/2010 -pág. 6 de la carpeta 4.2. del expediente-, y como "ausente" -página 9 de la carpeta 4.2. del expediente- el 10/11/10 y el 12/10/10-motivo por el que hubo de entenderse notificada ésta el 23 de diciembre de 2010, una vez transcurridos 15 días a partir de la fecha de la publicación de la citación a comparecencia del contribuyente, en el Boletín Oficial de Canarias núm. 240, de 7 de diciembre de 2010-).

b) Sin embargo, en otras ocasiones habían llegado con éxito -como se puede comprobar en la página 5 de la carpeta 4.2 del expediente- al mismo domicilio otras comunicaciones, como la notificación de la Diligencia 01-2011/00401 004, entregada en la Oficina de Correos el 11/08/2011, tras infructuosos intentos por "ausente reparto" los días 9 y 10 del mismo mes y año -página 7 de la carpeta 4.2 del expediente, con la rúbrica y NIF del contribuyente-;

o la notificación de la Diligencia 01-2011/00401 013, retirada también en la Oficina de Correos el día 05/01/2012, tras intentarse con resultado de “ausente reparto” el día 03/01/12 y el 05/01/12 -pág. 13 de la carpeta 4.2. del expediente-.

Para facilitar la comprobación se incluyen seguidamente todas las notificaciones señaladas en los párrafos anteriores: (...) .

3º El interesado interpuso recurso de reposición, el 31 de julio de 2013 contra la diligencia de embargo 01-2011/004401 051 (y -dicho sea únicamente para reflejar la situación contradictoria- se manifiesta en el recurso de reposición que interpone el contribuyente, que se le había notificado esta diligencia el 25 de julio de 2013, cuando el expediente remitido por el órgano de recaudación constan dos intentos de notificación infructuosos en el domicilio al que habitualmente se dirigía la Administración, el 23 y el 24 de julio de 2013, por lo que hubo de publicarse una citación a comparecencia a través del anuncio publicado en sede el 21 de agosto de 2013 -pág. 2 de la carpeta 4.6 del expediente-, sin que se retirase el aviso en la oficina de Correos). En cualquier caso, el interesado interpuso ese recurso de reposición, que fue resuelto el 4 de agosto de 2014 por la Jefa del Servicio de Recaudación de Las Palmas, y en dicha Resolución desestimatoria, se hace referencia a que, según consta en el Acta formalizada por los Funcionarios de la Policía Local de Mogán, el domicilio del encartado se encontraba en la calle (...) y que a ese mismo domicilio se enviaron, respectivamente, y con resultado siempre infructuoso, las notificaciones de inicio, propuesta y Orden resolutoria del expediente sancionador que se tramitó en sede de la Consejería de Presidencia, Justicia y Seguridad, que tuvieron que darse por notificadas tras la correspondiente publicación de la citación a comparecencia en los respectivos Boletines Oficiales de Canarias.

Se aprecia, en ese caso una aparente diferencia en el domicilio que figura como fiscal en las Administraciones Tributarias, con respecto al que se reseña en la sede del órgano que sancionó: en el primero figuraba el portal 6 y en el segundo se reseñaba P0. Pero, como se ha dicho, corresponderá al Departamento competente para sancionar, la tramitación de la nulidad o anulabilidad de los actos que se tramitaron en su sede.

4º Finalmente, procede señalar que las notificaciones que desde la Administración Tributaria se enviaron a la dirección que el interesado señala como domicilio propio (sito en la calle (...), de Telde) empezaron a remitirse, en el año 2013, probablemente a partir de que el 12 de junio de 2013 el contribuyente entregó la documentación correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en relación con una compraventa de un vehículo que efectuó.

Aun así, lo cierto es que tampoco eran totalmente efectivos, según se desprende del expediente aportado por la Administración de Recaudación, los intentos de notificación en ese domicilio que indica el solicitante que es el correcto. Así sucedió con los dos intentos de notificación, el 13 de junio de 2013 y 14 de junio del mismo año, de la diligencia 01-

2011/00401045, cuyo aviso tampoco fue retirado de la lista de correos (se puede ver en la página 9 de la carpeta 4.5 del expediente) o con los dos intentos de notificación de la diligencia 01-2011/00401049 el 12 y el 15 de julio de 2013, cuyo aviso no fue retirado de la lista de correos (página 13 de la carpeta 4.5 del expediente), o los dos intentos de notificación de la diligencia 01-2011/00401051, efectuados el 23 y el 24 de julio de 2013, sin que se retirase tampoco de la lista de correos el aviso (página 17 de la carpeta 4.5 del expediente. Lo mismo sucedió con la notificación 01-2011/00401055 (intentos el 03/09/13 y 10/09/13 - pg. 5 de la carpeta 4.6) o con los intentos de notificación de la diligencia 01-2011/00401060 (intentos el 5 y el 9 de diciembre de 2013 -pg. 13 de la carpeta 4.6-). Para facilitar la comprobación se traen seguidamente a este escrito las notificaciones mencionadas. (...) .

Con estos ejemplos, lo que queda en entredicho es el cumplimiento del deber de colaboración del contribuyente, no sólo para comunicar sus cambios de domicilio o la dirección correcta de éste, en su caso, sino también su aparente falta de diligencia para recibir las notificaciones que le llegaban al domicilio que señala como correcto en el recurso de revisión.

Y una última observación: manifiesta el contribuyente en su recurso de revisión de 17 de febrero de 2023, que “transcurridos 8 años sin haber tenido noticia alguna de esta Administración, el pasado diciembre de 2022 se notifica a la empresa donde presto servicios el embargo de sueldos y salarios para responder de una sanción por importe de más de 90 mil euros”. Tampoco es correcta esta afirmación, a la vista del expediente remitido por la Administración de Recaudación, puesto que figuran en el mismo las notificaciones de diligencias de embargo de cuentas o sueldos, con entrega suscrita por el interesado el 30 de junio de 2015, o el 18 de agosto de 2015 y el 1 de marzo de 2016. Se incorporan seguidamente los avisos que dejan constancia de las entregas: (...) .

Con todo, deben ponderarse tras lo expuesto -y siguiendo la doctrina jurisprudencial que en materia de notificaciones tiene establecida el Tribunal Supremo- los anteriores elementos, teniendo en cuenta el principio de buena fe. Y en este sentido, en nuestro caso, en el que existe el incumplimiento del deber de comunicación por parte del interesado de su domicilio correcto, y además ha quedado demostrado que recibió notificaciones en el domicilio que ha señalado en su recurso como incorrecto, con el añadido de que el procedimiento de notificación sólo fue empleado por la Administración bajo la convicción de que no disponía de ninguna otra modalidad de citación, ha de concluirse respecto al primer argumento del contribuyente sobre la incorrecta notificación del acto que se impugna, con la afirmación de que no puede enervarse la eficacia de las notificaciones efectuadas por la Administración Tributaria y de que existe la presunción iuris tantum de que tal acto llegó a conocimiento del interesado.

SEXTO.- En relación con los argumentos del recurso de revisión interpuesto que hacen referencia a que debió requerirse al interesado para que subsanara los defectos del escrito presentado el 22 de julio de 2014 denominado RECURSO ADMINISTRATIVO y a que, en todo caso, ya se había corregido el escrito presentado y no cabía su consideración como un nuevo recurso de reposición, procede señalar lo siguiente:

1º) El escrito de aclaración del “RECURSO ADMINISTRATIVO” de 22 de julio de 2014, se presentó el 15 de mayo de 2015. Ya había transcurrido con creces el plazo de un mes -casi un año- desde que, el día 4 de junio de 2014 -con notificación de 10 de julio de 2014, según se reseña en la documentación aportada en su recurso de revisión por el interesado-, se dictara la Resolución del recurso de reposición inicial, presentado en plazo el 31 de julio de 2013.

Aun así, dicho acto de subsanación debió producir efectos legales, pues se produjo antes del día en que se notificó la comunicación de la Administración de Recaudación que advertía que no cabían interponer dos recursos de reposición sobre el mismo asunto, y antes de la comunicación de la Junta Económico-Administrativa de Canarias que mantuvo ese mismo criterio.

2º) Es cierto, además, que -como manifiesta en su recurso de revisión el solicitante-, si el escrito denominado “RECURSO ADMINISTRATIVO” fuera incongruente en su denominación, por no llamarse “reclamación económico administrativa”, precisamente por no recoger la petición en que se concretaba (ya que tampoco expresaba el escrito que se trataba de un “recurso de reposición”) la Administración tributaria, antes de considerar que su nuevo recurso era otro recurso de reposición, debió haber requerido al interesado para que subsanase la falta o haber calificado el escrito como reclamación económico administrativa, en atención a los principios de buena fe y confianza legítima, toda vez que se había interpuesto el “RECURSO ADMINISTRATIVO” a los pocos días -doce días apenas- de que se hubiera notificado la resolución del recurso de reposición inicial.

En lugar de hacer eso, la Administración de Recaudación, inicialmente, optó por considerar que había que desestimar el escrito presentado bajo la consideración de que era un nuevo recurso de reposición, cuando el interesado no hacía mención en su escrito a que se estuviera interponiendo dicho recurso -y lo hace, además, el 10 de junio de 2015, cuando ya el contribuyente había presentado su escrito de 15 de mayo de 2015 en el que indicaba que lo que había interpuesto era una reclamación económico administrativa-.

Sin embargo, con posterioridad a esa comunicación la Administración de Recaudación remitió el expediente a la Junta Económico-Administrativa de Canarias, cual si se tratara de una reclamación económico-administrativa el recurso presentado. Y es la Junta Económico-Administrativa la que finalmente observa que “no se trata de una reclamación económico-administrativa, sino de un recurso de reposición deducido contra la resolución de otro recurso de la misma naturaleza”. Y no puede la Agencia Tributaria Canaria resolver sobre las decisiones adoptadas por la Junta.

Procede señalar además que, sobre la causa recogida en el apartado e) del artículo 217.1 de la LGT que alega el interesado (causa que admite la nulidad de los actos firmes “que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”), que la acción de nulidad de pleno derecho no solamente es excepcional, sino que el procedimiento que se inicie para su declaración, ha de fundamentarse en causas estrictas y también de interpretación restrictiva.

Como ha señalado en numerosos informes el Consejo de Estado, el procedimiento de nulidad de pleno derecho se ha de utilizar 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 dichos actos 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 tal pronunciamiento de forma preferente, en interés del ordenamiento mismo.

Además, como viene reconociendo reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, para que proceda la causa recogida en el apartado e) del artículo 217.1 de la LGT, es preciso que se haya prescindido totalmente de los trámites del procedimiento, no bastando la omisión de alguno de estos trámites por importante que éste sea.

Se puede ir adelantando, consecuentemente, que en el presente caso, no se puede considerar suficiente motivo para proceder al inicio de un procedimiento de nulidad de pleno derecho, el hecho de que no se haya requerido por la Administración al contribuyente, para que subsanara el escrito presentado el 22 de julio de 2014 como RECURSO ADMINISTRATIVO, sobre todo cuando, en última instancia, la Administración de Recaudación remitió el expediente, con el escrito de “RECURSO ADMINISTRATIVO”, a la Junta Económico-Administrativa de Canarias.

De otro lado, tanto los argumentos del recurso de reposición interpuesto el 31 de julio de 2013, como los argumentos -de idéntico contenido- del “recurso administrativo” interpuesto el 22 de julio de 2014 se orientan en el sentido de su exposición a indicar únicamente que “la comunicación es la primera que recibo, con lo que no se han podido presentar las alegaciones al expediente”. Estas razones nunca hubieran podido prosperar, cuando ha quedado acreditado en este mismo escrito que en el año 2011 y en el año 2012 ya se habían recibido por el contribuyente, a partir de los avisos dejados en el domicilio cuya existencia se niega, algunas notificaciones de diligencias de apremio y que, por lo tanto, habría de considerarse que la no recepción de la providencia de apremio, cuando se intentó notificar en el mismo domicilio con resultado infructuoso, no podía deberse a la falta de diligencia de la Administración, que hubo de entender notificada la misma a través de la publicación en el BOC nº 240 de 07/12/2010.

Así que en el análisis que se está realizando, hay que contemplar estos dos argumentos para reseñar una primera conclusión: a) no hubiera variado el sentido del acto administrativo impugnado -criterio también señalado por el Tribunal Supremo, como se detallará en los fundamentos de derecho, para ponderar la inexistencia de causa de nulidad-, en caso de haberse tramitado como reclamación económico administrativa el escrito interpuesto como “recurso administrativo”; y b), no se prescindió por la Administración, totalmente, del procedimiento legalmente establecido. Lo que conlleva a desestimar la pretensión de que pudiera existir la causa contemplada en el apartado 1.e) del artículo 217 de la LGT.

Y sentado este criterio que conllevaría a la desestimación de todas las pretensiones de inicio del procedimiento de nulidad planteadas por el contribuyente pues no existe causa alguna que lo ampare, sólo quedaría estudiar si ha existido alguna omisión de algún trámite procedimental, para verificar si con dicha vulneración se hubiera incumplido un requisito indispensable para alcanzar su fin, pues entonces nos encontraríamos ante la posibilidad de que el acto adolecería de algún vicio de anulabilidad susceptible de ser revocado a través del procedimiento de revocación contemplado en artículo 219 de la LGT que, como se ha dicho, tendría que abrirse, en su caso, en procedimiento separado.

SÉPTIMO.- Habiéndose concedido trámite de audiencia a (...), con fecha de 11 de junio de 2024, compareció ante el personal de este órgano tramitador, en calidad de representante del reclamante, (...), a quien se puso de manifiesto el expediente correspondiente.

Asimismo, el 17 de junio de 2024 fueron presentadas alegaciones suscritas por el citado contribuyente, cuyos argumentos son, básicamente, los mismos que los de la solicitud presentada el 17 de febrero de 2023. Aparte de reflejar los aspectos que ya se han venido señalando y objetando de esa solicitud, se insiste, no empero, en que “el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no puede ser un obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito presentado se deduzca su verdadero carácter, tal como determina el apartado 2 del artículo 110 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que era de aplicación en el momento en que acontecieron los hechos, y actual artículo 115 de la Ley 39/2015” y se cita al “TSJ Canarias (Las Palmas) Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1a, S 8-5-2015, nº 104/2015, rec. 217/2014, por la que se dispone: «La Sala comparte los acertados razonamientos y la conclusión alcanzados en la sentencia apelada. En efecto, la interposición de dos recursos por parte de la entidad recurrente no obedeció a actuación en fraude de Ley sino a las propias indicaciones efectuadas por la Administración en el pie de recurso. De manera que si la Administración consideró inadmisibile el recurso especial en materia de contratación administrativa, debió proceder conforme al artículo 110.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (EDL 1992/17271) y recalificar el recurso interpuesto, tramitándolo como recurso de reposición. En este sentido, la Administración ha quebrantado

el principio de los actos propios a los que se viene refiriendo de forma reiterada la jurisprudencia». La Sentencia de la Sala 3a del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2000 (RJ 2000, 10679), Ponente (...), indica en este sentido: « (...) es de aplicación la doctrina jurisprudencial de esta Sala y del Tribunal Constitucional (sentencia núm. 73/1988, de 21 de abril) (RTC 1988, 73)), pues, expresamente, reconoce la sentencia que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad del principio «venire contra factum proprium» surge en el derecho privado y significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y que reconoce el fundamento jurídico sexto de la sentencia recurrida».

Al respecto procede volver a señalar que la Administración de Recaudación terminó calificando el recurso interpuesto como reclamación económico-administrativa, actuando en ese caso al amparo de otro principio administrativo, el principio in dubio pro actione, aplicándolo en favor del administrado, examinando los requisitos formales de forma flexible. Y que, a pesar de adoptar este criterio, fue la decisión de la Junta Económica-Administrativa de Canarias la que consideró que lo que se había presentado era un nuevo recurso de reposición, haciéndoselo saber así al contribuyente, que no interpuso recurso alguno al respecto. Sin embargo, han transcurrido ya con creces los plazos para impugnar dicha decisión (quince días para interponer el recurso de anulación o cualquiera de los plazos para continuar con la revisión administrativa o judicial). Y en este sentido, el hecho de que haya transcurrido ya un lapso de tiempo tan elevado desde que se pudo interponer el recurso ordinario correspondiente -desde el año 2015- hasta el año en que se interpone el recurso de revisión -en el año 2023-, conduciría al mismo criterio al que ha llegado, para otros asuntos, el Tribunal Supremo, que ha estimado que si ha transcurrido un plazo superior a tres años, la atención a tal revisión supondría “una desnaturalización del sistema de impugnación de actos administrativos, y en atención a su incidencia sobre actos firmes, a una quiebra de la seguridad jurídica”.

Por todo ello, vistos los anteriores hechos, y considerando las disposiciones que se citan a continuación y las demás de general aplicación considera este órgano que procedería desestimar la solicitud de declaración de nulidad interpuesta.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

CUARTO.- Sobre el fondo del asunto, para fundamentar jurídicamente que no ha existido una incorrecta notificación por parte del órgano de recaudación, hay partir en primer lugar del deber de comunicación exigido a los contribuyentes en el artículo 48. 1 de

la LGT que señala cuál es el domicilio en el que se ha de localizar a los contribuyente en sus relaciones con la Administración tributaria (“el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria”) y del mismo artículo 48, en su apartado tercero, que alude expresamente a la obligación que tienen los obligados tributarios de comunicar su domicilio fiscal y los cambios que se produzcan en el mismo, así como a la posibilidad de que la Administración pueda continuar tramitando las notificaciones a los contribuyentes en el domicilio fiscal comunicado, hasta tanto no se señale otro domicilio fiscal (artículo 48.3: “Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta Ley”).

En relación con este deber de comunicación y también en lo que respecta a la carga de la prueba en el derecho tributario, como quiera que el contribuyente afirma que la Administración tributaria disponía del domicilio fiscal que sostiene como correcto, sin acreditar tal extremo, procede acudir a la doctrina recogida, entre otras sentencias, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2012, sobre la carga de la prueba, que exige que cada parte pruebe sus argumentos: “ (...) En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas ». Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos”.

Cierto es que la Administración tiene también el deber de diligencia al que le viene obligando la doctrina jurisprudencial que se ha construido en torno a las notificaciones tributarias, que exige la indagación sobre otros posibles lugares de notificación antes de acudir a la comunicación edictal. Pero como se verá en el extracto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2014, rec. núm. 4484/2012 que seguidamente se recoge, se puede deducir que, no conociéndose otros domicilios, ni teniendo posibilidad de

conocer por la Administración de Recaudación, adonde pudieran llegar las notificaciones, conforme a las circunstancias de nuestro caso enunciados ya en los fundamentos de hecho -y en particular, habiendo quedado acreditado que en la dirección supuestamente incorrecta se venían recibiendo notificaciones por el interesado-, se ha de concluir que existe la presunción *iuris tantum* de que los actos administrativos del órgano de recaudación llegaron a conocimiento del contribuyente:

“ (...) En primer lugar, que el deber de diligencia del órgano judicial a la hora de indagar el domicilio no tiene siempre la misma intensidad, sino que varía en función del acto que se comunica (inicio de actuaciones judiciales o actos procesales de un procedimiento ya abierto) [SSTC 113/2001, cit., FJ 5; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2; y 158/2008, de 24 de noviembre, FJ 2].2].

- En segundo lugar, que «dicha obligación debe ponderarse en función de la mayor o menor dificultad que el órgano judicial encuentre para la identificación o localización de los titulares de los derechos e intereses en cuestión, pues no puede imponérseles a los Tribunales la obligación de llevar a cabo largas y complejas indagaciones ajenas a su función» (STC 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2; y Sentencia de esta Sala 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero).

Todos los citados elementos deben ser ponderados tendiendo siempre presente (...) el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados. En lo que a los ciudadanos se refiere el principio de buena fe «impide[e] que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos» [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. Núm. 2427/2002), FD Tercero; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto], y les impone «un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija» [Sentencias 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Quinto; de 10 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 9547/2003), FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo], lo que conlleva, entre otros los siguientes corolarios:

(...) c) Que si el interesado incumple con la carga de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio -y, reiteramos la precisión, siempre que la Administración haya demostrado la diligencia y buena fe que también le son exigibles-, debe sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento [Sentencias de 10 de junio de 2009, cit., FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009, cit., FD Segundo].”

En definitiva, señala la referida Sentencia de 27 de noviembre de 2014: “A) 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”

Hay que concluir este fundamento señalando que, en todo caso, la falta de notificación afectaría a la “eficacia” pero no a la “validez” y por tanto queda fuera de los vicios de nulidad de pleno derecho. Así lo han recogido diferentes Sentencias del Tribunal Supremo, y valga por todas la STS de 17 de julio de 2013 (rec.472/2012, que señala: “la eventual falta de notificación, o la notificación irregular, de un determinado acto administrativo, no afecta a su validez sino meramente a su eficacia (y al comienzo en su caso, de los plazos para impugnarlo)”.

QUINTO.- Para el análisis de la concurrencia de la causa contemplada en el artículo 217.1 e) de la LGT ha de partirse de la noción de que está 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 tal pronunciamiento de forma preferente, en interés del ordenamiento mismo.

La revisión de oficio constituye un cauce de utilización excepcional y de carácter limitado, ya que comporta que, sin mediar una decisión jurisdiccional, la Administración pueda volver contra sus propios actos, dejándolos sin efecto. De ahí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella es sólo posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos.

En relación con el artículo 217.1 e) viene declarando el Tribunal Supremo desde la STS de 13 de octubre de 1988 que no cualquier irregularidad o defecto formal implica la nulidad de actuaciones, sino cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento o cuando se sigue otro totalmente distinto al expresamente reglado en la Ley. En un sentido similar se ha pronunciado el Tribunal Supremo, al requerir “omisiones sustanciales y de entidad, equiparables a la falta de aquellos requisitos procedimentales que configuran la esencialidad del procedimiento” (Sentencia de 12 de julio de 1993) o bien al entender que se produce por “el seguimiento de un procedimiento completamente opuesto al correcto” (Sentencia de 20 de abril de 1990).

Así, se manifiesta en la STS 1398/2014, de uno de abril de dos mil catorce, nº de recurso 324/2013, que aunque hace referencia al ámbito administrativo es extensible a la materia tributaria con idéntica regulación para el supuesto: “según la reiterada jurisprudencia de esta Sala [por todas, sentencias de 14 de diciembre de 2011 (recurso de casación nº 1185/2008; FD 4º) y 11 de octubre de 2012 (recurso de casación nº 408/2010 ; FD 5º)] para que proceda la nulidad del acto prevista en el apartado e) del artículo 62.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del

Procedimiento Administrativo Común que la recurrente afirma infringido «es preciso que se haya prescindido totalmente de los trámites del procedimiento, no bastando la omisión de alguno de estos trámites por importante que éste sea. Cuando se ha omitido un trámite procedimental, pero no se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente previsto nos encontramos con la posibilidad de que el acto pueda ser anulable de conformidad con el artículo 48.2 de la referida Ley Procedimental (ahora 63.2 de la Ley 30/1992) aunque en este supuesto sólo procederá la declaración de anulabilidad si el acto carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o si ha producido indefensión a los interesados».

Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Primera, en su reciente Sentencia de 29 de julio de 2016, proc. núm. 439/2015, refleja que “como señala la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sec. 4ª, de 4 de junio de 2014, Rec. 56/2013, que se pronuncia respecto a si la caducidad del procedimiento puede analizarse como causa de nulidad al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT: «Los supuestos por los que cabe acudir a este remedio son tasados, y deben interpretarse de forma rigurosa; en particular, el planteado por el recurrente (artículo 217.1 e) LGT) requiere que se haya prescindido totalmente de los trámites del procedimiento (...) ”

Es doctrina reiterada, sobre el precepto enunciado, del Consejo de Estado (por todos, dictámenes 173/2008, de 30 de abril, y 2.002/2008, de 11 de diciembre) que, “para que sea aplicable, es necesario que la conculcación del procedimiento haya sido de tal magnitud que suponga la concurrencia de anomalías en la tramitación que se caractericen por su especial gravedad” (Dictámenes 542/1996, de 7 de marzo; 926/1997, de 3 de abril; 4.894/1997, de 23 de octubre; 6.175/1997, de 19 de febrero de 1998)”. E, igualmente, otros dictámenes exigen “omisiones sustanciales y de entidad, equiparable a la falta de aquellos requisitos procedimentales que configuran la esencialidad del procedimiento” (Dictamen 906/1996, de 28 de marzo), o “una omisión de hitos esenciales del procedimiento” (Dictámenes 45.853, de 17 de noviembre de 1983, y 1.532/1992, de 4 de marzo de 1993).

No hay que olvidar, además, que si, como se ha dicho, existe la presunción -iuris tantum- de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado, éste pudo haber presentado el recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT contra la decisión de la Junta Económico-administrativa de Canarias y, en este sentido, se hace más complicado todavía estimar cualquier causa de nulidad. Como ha dicho la reciente Providencia de 22 de mayo de 2024 de la Sección de admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo -al inadmitir el recurso de casación núm. 5372/2003 interpuesto contra la Sentencia de 27 de enero de 2023 del TSJ de Canarias, en el recurso núm. 47/2022-: “La acción de nulidad de pleno derecho de los actos firmes y su atacabilidad, en el campo general del Derecho Administrativo, posee carácter excepcional; el instituto de la firmeza del acto tiene como fin primordial procurar la estabilidad del sistema

y certeza en las relaciones jurídicas surgidas de la actuación administrativa, bajo la protección del principio de seguridad jurídica y eficacia de la actuación administrativa, a la que acompaña la presunción de legalidad de dicha actuación. El propio sistema establece los contrapesos para evitar situaciones indeseadas y perjudicar los intereses legítimos de los ciudadanos, estableciendo los mecanismos de revisión previstos legalmente en el sistema de los recursos ordinarios contra la actuación administrativa desfavorable; cuando se han cumplido los requisitos formales y garantizado el derecho de los ciudadanos y estos consienten y adquiere firmeza la actuación administrativa, se produce su intangibilidad. Razones que hacen que la acción de nulidad de pleno derecho sea excepcional y por causas no sólo estrictas sino también de interpretación restrictiva (...) En la línea que apuntamos se ha pronunciado numerosísimas veces este Tribunal, valga como referencia, por su proximidad temporal, la sentencia de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 2596/2019, en la que se dijo que: "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 -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- '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 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007)".

Y tampoco hay que olvidar, en la línea de lo expuesto en los fundamentos de hecho, las consecuencias que hubiera producido la tramitación del acto administrativo impugnado, cuando la única causa alegada en el "Recurso administrativo" fue la irregular notificación de los anteriores envíos y ya se ha aludido en el Fundamento anterior a la inconsistencia de tal argumento, al menos, por lo que toca a la dirección a la que remitía sus notificaciones la Administración de Recaudación. En este punto, conviene señalar que el carácter restrictivo del procedimiento de nulidad ha quedado reflejado también por el Tribunal Supremo para supuestos en los que no hubiera variado el acto originario. Así, las STS de 17 de octubre de 1991 y de 31 de mayo de 2000 aludieron a que la posibilidad de admitir la nulidad de pleno derecho es muy remota, al exponer: " (...) es preciso que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento, no bastando la omisión de alguno de estos trámites y resulta necesario ponderar en cada caso 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. "».

3. En el presente caso se esgrime, además, como causa de nulidad la prevista en el art. 217.1, letra a) LGT, esto es, actos «que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional» [de idéntico contenido a la prevista en el art. 47.1.a) LPACAP], y que se vincula con el derecho fundamental reconocido por el art.

24.1 de la Constitución Española. El mandato constitucional de no indefensión se dirige específicamente hacia el ámbito jurisdiccional y, por analogía, se aplica también a la Administración, aunque ya en estos casos en el ejercicio de las potestades sancionadoras, por lo que existe una identidad de razón en el régimen jurídico que les es de aplicación, como tiene declarado de modo reiterado el Tribunal Constitucional prácticamente desde sus primeras resoluciones.

Al referido ámbito es al que contrae, pues, su virtualidad propia el art. 24.1 CE. Lo que no es el caso del supuesto que nos ocupa, en que la revisión de oficio se plantea respecto de las actuaciones practicadas en el seno de un procedimiento de recaudación en vía ejecutiva -providencia de apremio y diligencia de embargo- llevado a cabo por la Agencia Tributaria Canaria. Y aunque se trata de un acto de gravamen, carece dicho acto de naturaleza propiamente sancionadora.

Como se afirma en nuestro Dictamen 469/2023, de 16 de noviembre [con cita del Dictamen 450/2019, de 5 de diciembre], *«ello no es, en modo alguno, óbice para afirmar la necesaria observancia y el obligado respeto de los derechos de defensa en todo procedimiento administrativo; incluso, cabe señalar, más allá de las prescripciones legales aplicables en cada caso, en tanto que, como principio general del Derecho, la proscripción de la indefensión es un mandato general que vincula sin excepción a todos los Poderes Públicos.*

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

Por lo demás, y como se ha indicado en nuestro Dictamen 311/2023, de 13 de julio, *« (...) el Tribunal Supremo descarta la posibilidad de defender la aplicación del art. 24 CE en los procedimientos tributarios. Así, la Sentencia de 11 de julio de 2003 cuando, rechaza la aplicación del motivo de nulidad previsto en el art. 62.a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), paralelo a los motivos de nulidad previstos en el art. 217.1.a) LGT, expone: «el derecho a la defensa solo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional -refiriéndose al recurso de amparo- en el marco de un procedimiento sancionador (...) fuera de este ámbito sancionador, la falta de trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional».*

Por todo lo expuesto, se entiende que en el presente caso no concurre la causa de nulidad contemplada en el art. 217.1, letra a) LGT, pues no nos encontramos ante actos realizados en el marco de un procedimiento sancionador.

4. Por lo demás, y aún en el caso de que se estimase la concurrencia de las causas de nulidad esgrimidas por el interesado en su escrito de reclamación -circunstancia que, como se ha justificado oportunamente en las líneas anteriores, no concurre en el presente supuesto-, resultan de aplicación los límites a la revisión de oficio consagrados en el art. 110 LPACAP. En este sentido, resulta pertinente compartir los argumentos jurídicos ofrecidos por el instructor en su Propuesta de Resolución:

«Sobre la afectación del principio de seguridad jurídica por el tiempo transcurrido desde la firmeza del acto, en relación con los procedimientos de nulidad, procede reflejar lo señalado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 16 de octubre de 2009, en el recurso de casación n.º 3879/2005, “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, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su consolidación definitiva. 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.

A estos efectos, el artículo 110 de la LPA 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”.

Y para reflejar cuándo debe considerarse que ha transcurrido un tiempo considerable para que sea tenido en cuenta el criterio (...) del artículo 110 LPA, el TS ya ha señalado en su Sentencia de 23 de octubre de 2000, rec. 3079/1995, que “ (...) la acción de nulidad es improcedente cuando por el tiempo transcurrido su ejercicio resulte contrario a la equidad o el derecho de los particulares (...) el tiempo transcurrido entre los actos impugnados en virtud de la acción de nulidad (...) y el momento en que se promovió dicha acción, esto es un lapso de tiempo de tres años y nueve meses, no es conforme al principio de seguridad jurídica”».

Y es que frente a la actuación administrativa que ahora se pretende revisar [el oficio-comunicación de la Administradora de Recaudación de Las Palmas, fechado el día 10 de junio de 2015 -folio 241-], el interesado no formuló recurso alguno -tal y como se constata en el expediente instruido-, dejando transcurrir más de siete años y medio hasta la interposición de la presente acción revisora.

Así pues, el ahora reclamante ha tenido posibilidad, durante la tramitación del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva y por medio de los oportunos recursos -incluidos los judiciales-, de alegar los vicios que ahora viene a plantear mediante este procedimiento extraordinario de revisión de oficio; el cual, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no puede convertirse en un expediente para abrir un nuevo periodo que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial ya periclitado, cuando el interesado ha tenido sobrada oportunidad de intentarlo en el momento oportuno y, pese a lo cual, como ocurre 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, porque ello contradice la exigencia general de que los derechos se ejerzan de buena fe -y tempestivamente- [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 administrados [Dictamen 450/2019, de 5 de diciembre].

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

CONCLUSIÓN

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