

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

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 7 de enero de 2026.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de resolución del procedimiento administrativo de revisión de oficio, instado el 26 de junio de 2025, por (...), en nombre y representación de (...), a efectos de que se declare la nulidad del Expediente Tributario n.º 20180000819625, Procedimiento de Embargo EMIN2021000271091, n.º de Diligencia DIL2021000276365 (EXP. 522/2025 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado el 24 de noviembre de 2025 por oficio de la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea (con registro de entrada en el Consejo Consultivo al día siguiente), es la Propuesta de Resolución de un procedimiento de revisión de oficio instado el 26 de junio de 2025, por (...), en nombre y representación de (...), a efectos de que se declare la nulidad del Expediente Tributario n.º 20180000819625, Procedimiento de Embargo EMIN2021000271091, n.º de Diligencia DIL2021000276365.

2. La legitimación de la Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea para solicitar el dictamen, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y c) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias.

3. Desde el punto de vista sustantivo, resulta aplicable el art. 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y los arts. 4 a 6 del Reglamento general de desarrollo de la Ley, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 550/2005, de 13 de mayo, por ser normas

* Ponente: Sra. Navarro de Paz.

especiales de preferente aplicación a las normas de procedimiento administrativo común, en virtud de lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

De conformidad con el art. 217.4 LGT, y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, es preciso que el dictamen de este Consejo sea favorable a la nulidad pretendida para que se pueda declarar la citada nulidad del acto que se revisa.

4. El plazo máximo para notificar resolución expresa del procedimiento de revisión de oficio será de un año desde que se presentó la solicitud por el interesado. El transcurso del plazo máximo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, al haberse iniciado el procedimiento de declaración de nulidad a instancia del interesado, según preceptúa el art. 217.6 LGT.

5. 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 relación con el art. 15 EATC y el art. 5.4 RGDLT].

II

Fundamenta el interesado la solicitud de revisión de oficio que nos ocupa, en las siguientes alegaciones:

«PRIMERO. - A través del presente escrito, se interesa el que se restablezca a mi mandante, en la integridad de sus derechos en el procedimiento en el que hablo, toda vez

que en el mismo se ha vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (24.1 CE) y a la defensa en el procedimiento administrativo sancionador (art. 24.2 CE).

SEGUNDO. - Es lo cierto, que mi mandante, ha tenido conocimiento del presente procedimiento, así como del Acuerdo de Enajenación Mediante subasta, mediante cita concertada en fecha de 31 de enero de los corrientes, siendo que mi representado, tiene su domicilio habitual en Suecia.

TERCERO.- Pues bien, sin perjuicio de lo antedicho, ni el acuerdo de enajenación mediante subasta, ni el expediente en el que hablo, ni la providencia de apremio, recaída en el expediente el que hablo, en modo alguno han sido notificado mi mandante, el cual tiene su domicilio habitual en Suecia, con la consiguiente indefensión, teniendo finalmente noticia, del procedimiento de subasta en virtud de comparecencia de mi representado, mediante cita concertada en fecha de 31 de enero de los corrientes.

CUARTO. - Entiende esta parte, dicho sea, con los debidos respetos y en términos de estricta defensa, que se ha vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (24.1 CE) de mi representado, así como su derecho a la defensa, en el procedimiento administrativo sancionador (art. 24.2 CE). Hemos de señalar en cuanto a las vulneraciones denunciadas, que en el ámbito administrativo del art. 24.2 CE, es indiscutida la aplicación, a los actos y resoluciones de Derecho administrativo sancionador, de los principios sustantivos derivados de dicho precepto constitucional. En relación con este extremo hay que recordar que nuestro Tribunal Constitucional ha venido estableciendo desde la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), hasta hoy, por todas STC 243/2007, de 10 de diciembre, la aplicabilidad a las sanciones administrativas de los principios sustantivos derivados del art. 25.1 CE, y también se ha proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el art. 24.2 CE; no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE.

(...)

QUINTO.- Sin perjuicio de lo antedicho, igualmente nuestro Tribunal Constitucional, establece que “el ejercicio del derecho de defensa en el seno de un procedimiento administrativo presupone que el implicado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento, pues sólo así podrá disponer de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa, previa a la toma de decisión; y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el ciudadano tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes, así como de alegar lo que a su derecho convenga”. La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha venido exigiendo la concurrencia de los siguientes requisitos para que revista relevancia constitucional la falta de emplazamiento personal en un expediente: en primer lugar, que el no emplazado tenga

un derecho subjetivo o interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución que se adopte; en segundo lugar, que el no emplazado personalmente haya padecido una situación de indefensión a pesar de haber mantenido una actitud diligente; y, por último, que el interesado pueda ser identificado a partir de los datos que obren en el expediente (SSTC 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; y 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 4), requisitos todos ello concurrentes en el caso que nos ocupa, siendo la indefensión sufrida por el que suscribe relevante, sin haberse notificado al que suscribe ni tan siquiera providencia de apremio alguna, amén de que es directamente imputable a la Administración, toda vez que no se ha realizado notificación alguna, en detrimento del derecho de defensa de la que suscribe.

SEXTO.- Amen de lo antedicho, hemos de señalar que la deuda objeto de embargo, según ha tenido reciente conocimiento esta parte tiene su origen en el año 2017, si bien en base al artículo 66 de la Ley General Tributaria, las deudas tributarias prescriben a los cuatro años, por los que la deuda objeto de embargo estaría prescrita, siendo que las notificaciones tributarias defectuosas no interrumpen la prescripción, en este sentido la Jurisprudencia de Nuestro Tribunal Constitucional ha venido apreciando una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, cometida al atribuir efectos interruptores de la prescripción a las notificaciones defectuosas practicadas por la administración. Cabe entender, por tanto, que las comunicaciones tributarias que incurran en defectos de notificación a la persona interesada no interrumpen los plazos de prescripción, siendo que en el caso que nos ocupa, no se ha cumplido con el deber de desplegar la necesaria actividad tendente a localizar domicilios alternativos de la administrada, con carácter previo a la publicación en el diario oficial. Es decir, la Administración ha omitido la diligencia suficiente para buscar y obtener en los registros públicos correspondientes aquel en el que poder realizar una notificación personal positiva, pese a que las indagaciones de averiguación del domicilio ni siquiera requerían un esfuerzo desmedido ni desproporcionado, puesto que la administración, tenía a su alcance diversos medios para obtener aquel favorable resultado.

SEPTIMO.- A la vista de lo anteriormente expuesto, entiende esta parte que procede la estimación de las presentes alegaciones, acordando la nulidad de las presentes actuaciones, así como la prescripción de la deuda objeto de embargo, siendo que las causas de nulidad absoluta o de pleno derecho aquí denunciadas, están sancionadas como infracciones del tipo más grave y notorio que la Administración Pública pudiera cometer con efectos erga omnes" (cuando un acto administrativo es nulo, lo es para todo el mundo que pueda verse afectado) produciéndose "ipso iure" (directamente por el mismo Derecho, sin necesidad de previa declaración de nulidad), y con efectos "ex tunc" (desde la fecha en que el acto se dictó) que no pueden ser sanadas por convalidación posterior de la Administración ni por prescripción de la acción por límite temporal alguno, puesto que el acto que nace nulo queda así durante todo el tiempo que produzca efectos. Es decir, el acto es siempre nulo. Esta es la respuesta

que da nuestro ordenamiento jurídico- administrativo para las infracciones de esta índole cometidas por la Administración Pública».

III

De la documentación obrante en el expediente remitido a este Consejo Consultivo resulta que los antecedentes de hecho relevantes para dilucidar el fondo del asunto son los siguientes:

- (...) solicitó alta voluntaria en el censo de notificaciones electrónicas para ser notificado a través de la Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHU).

- Con fecha 6 de junio de 2016 el Sr. (...) accedió por primera vez a su buzón electrónico a las 16:43:41 horas, aportando en dicho acto como información de contacto la dirección electrónica oficinatinopeter@gmail.com.

- Con fecha 6 de junio de 2016 a las 16:45:06 horas el Sr. (...) suscribió el procedimiento ATC2014017UNICO, comunicando así su deseo de recibir las notificaciones administrativas de la Agencia Tributaria Canaria por medios electrónicos.

- Con fecha 9 de agosto de 2016 el Sr. (...) accedió a su buzón electrónico a las 15:00:36 horas y modificó la información de contacto asociada a su buzón, aportando las siguientes dirección de correo electrónico: contabilidad@abgalta.com, administracion@abgalta.com y oficinatinopeter@gmail.com.

Desde ese momento, han sido las direcciones de correo electrónico utilizadas por el servicio DEHU para la práctica de avisos.

- Con fecha 5 de mayo de 2018 a las 18:29 horas se puso a disposición del Sr. (...) en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas la Providencia de Apremio PA20180000924 por el concepto de sanción tributaria e importe de 24.612,90 euros, entendiéndose rechazada con fecha 16 de mayo de 2018 al no haber accedido a su contenido transcurrido el plazo de diez días naturales.

- Con fecha 3 de octubre de 2018 a las 19:39 horas se puso a disposición del Sr. (...) en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas la Providencia de Apremio PA20180041104 por el concepto de IGIC e importe de 37.531,48 euros, entendiéndose rechazada con

fecha 14 de octubre de 2018 al no haber accedido a su contenido transcurrido el plazo de diez días naturales.

- Con fecha 1 de abril de 2019 el Sr. (...) accedió a su buzón electrónico y se notificó de la comunicación con identificador 17648402.

- Con fecha 20 de julio de 2021 a las 16:08 horas se puso a disposición del Sr. (...) en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas la Diligencia de Embargo de Inmuebles DIL2021000276365, entendiéndose rechazada con fecha 31 de julio de 2021 al no haber accedido a su contenido transcurrido el plazo de diez días naturales.

- Por la Agencia Tributaria Canaria se emitió Mandamiento de Embargo de bienes inmuebles al Registro de la Propiedad de Adeje respecto a la Finca 40574 propiedad del Sr. (...).

- Con fecha 9 de enero de 2025 a las 17:35 horas se puso a disposición del Sr. (...) en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas el Acuerdo de enajenación mediante subasta de la Finca 40574 del Registro de la Propiedad de Adeje, entendiéndose rechazada con fecha 20 de enero de 2025 al no haber accedido a su contenido transcurrido el plazo de diez días naturales.

- Con fecha 21 de enero de 2025 por (...), en nombre y representación de (...) se interpuso recurso de reposición con el Acuerdo de enajenación mediante subasta.

- Con fecha 14 de febrero de 2025 por el Sr. (...) se interpuso Recurso Contencioso-Administrativo contra la desestimación presunta del recurso de reposición, solicitando mediante «*Otrosí segundo*» la adopción de medida cautelar urgente consistente en la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

- Con fecha 25 de marzo de 2025 se notificó personalmente al Sr. (...) en las dependencias de la Agencia Tributaria Canaria de Santa Cruz de Tenerife la Comunicación de inicio de subasta en el procedimiento de enajenación que se estaba tramitando.

- Por la Agencia Tributaria Canaria se resolvió inadmitir el recurso de reposición por extemporáneo, notificándose tal Resolución mediante la puesta a disposición del Sr. (...) con fecha 29 de abril de 2025 a las 17:08 horas en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, entendiéndose rechazada con fecha 10 de mayo de 2025 al no haber accedido a su contenido transcurrido el plazo de diez días naturales.

- Con fecha 29 de abril de 2025 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias con sede en Santa Cruz de Tenerife se dicta Auto por el que se acuerda no haber lugar a la adopción de las medidas cautelares interesadas por el Sr. (...).

IV

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

- Con fecha 26 de junio de 2025 se presenta por (...), en nombre y representación de (...) solicitud de revisión de oficio de actos nulos.

- Con fecha 15 de julio de 2025 por la Agencia Tributaria Canaria se requiere a la Administración de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife la remisión de copia del expediente administrativo de apremio relacionado con la diligencia de embargo n.º DIL2021000276365, expediente M@gín 20180000819625, e informe sobre los antecedentes relevantes para resolver.

Requerimiento que fue reiterado con fecha 31 de julio de 2025.

- Con fecha 21 de julio de 2025 se remite copia completa del expediente administrativo.

- Con fecha 21 de julio de 2025 se emite Informe de Antecedentes por la Agencia Tributaria Canaria en el que se expone lo siguiente:

« (...) 1. En relación con la alegación formulada en el apartado segundo del escrito de interposición de la acción de nulidad sobre el domicilio habitual del recurrente (...), debe hacerse referencia al artículo 47 de la Ley General Tributaria en virtud del cual se dispone que, a los efectos de sus relaciones con la Administración Tributaria, los obligados tributarios, que no residan en España, deben designar un representante y comunicar dicha designación a la Administración competente.

Hasta la fecha del presente informe no ha habido tal comunicación por parte del recurrente.

2. (...) solicita alta voluntaria en el censo de notificaciones electrónicas para ser notificado a través de la Dirección Electrónica Habilitada Única, cuya alta efectiva tuvo lugar el 6 de junio de 2016.

3. En virtud del alta voluntaria mencionada, todos los actos recaudatorios, comenzando por las providencias de apremio PA20180041104 y PA20180000294 (providencias recogidas en el acuerdo de subasta recurrido) han sido notificados mediante la puesta a disposición del

deudor en la Dirección Electrónica Habilitada Única cuyos resultados, para todos ellos, han sido rechazados transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación sin que se haya accedido a su contenido.

4. En relación con la alegación formulada en el apartado sexto del escrito de interposición de la acción de nulidad sobre la prescripción de las deudas, objeto de embargo, a continuación, se desglosan una serie de actos que han interrumpido la prescripción alegada:

PA20180041104:

I. Notificación de la providencia de apremio: 03/10/2018

II. Notificación de la diligencia de embargo DIL2021000276365: 31/07/2021

III. Interposición de recurso contra el acuerdo de subasta: 21/02/2025

PA20180000294:

I. Notificación de la providencia de apremio: 16/05/2018

II. Notificación de la diligencia de embargo DIL2021000276365: 31/07/2021

III. Interposición de recurso contra el acuerdo de subasta: 21/02/2025

5. Con motivo de la solicitud de suspensión cautelar de la subasta, presentada por (...) el 25 de marzo de 2025, ante el Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso Administrativo n.º 1 de S/C de Tenerife) esta Administración de Recaudación procede a la paralización de la subasta a la espera de conocer la decisión del Tribunal sobre dicha solicitud de suspensión.

6. Con fecha 12 de mayo de 2025 se recibe en este Servicio Auto de Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso Administrativo n.º 1 de S/C de Tenerife), en el seno del procedimiento 000044/2025, en virtud del cual se acuerda no haber lugar a la adopción de las medidas cautelares interesadas por (...), esto es, la suspensión.

7. Paralelamente a la suspensión cautelar de la subasta, objeto de impugnación, esta Administración de Recaudación ha mantenido, desde mayo de 2025, diversas conversaciones con el representante de (...), (...). En el transcurso de dichas comunicaciones, se nos ha informado que el deudor tiene la intención de abonar la deuda pendiente de forma fraccionada, debido a que, al encontrarse en el extranjero, enfrenta limitaciones en el importe máximo permitido para las transferencias bancarias diarias.

A la fecha del presente informe, se han realizado los siguientes ingresos:

- Ingreso de 10.000,00 € el día 12/05/2025

- Ingreso de 10.000,00 € el día 22/05/2025

- Ingreso de 5.000,00 € el día 12/06/2025

- Ingreso de 5.000,00 € el día 23/06/2025
- Ingreso de 10.000,00 € el día 11/07/2025».
- Con fecha 25 de julio de 2025 se requirió a (...) para que acreditara la representación.
- Con fecha 25 de septiembre de 2025 se emitió Informe por el Director del Departamento CERES de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM).
- Con fecha 26 de septiembre de 2025 se confiere trámite de audiencia al interesado por plazo de quince días hábiles, sin que haya formulado alegaciones.
- En fecha que no consta se emite Propuesta de Orden de sentido desestimatorio.

V

1. La Propuesta de Orden resolutoria del presente procedimiento de revisión de oficio concluye que la diligencia de embargo cuya declaración de nulidad pretende el contribuyente, no incurre en las causas de nulidad tipificadas en el art. 217.1 LGT, por lo que, no procede la declaración de nulidad de pleno derecho de la diligencia de embargo de inmuebles n.º DIL2021000276365 dictada por la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife.

2. De acuerdo con la reiterada y constante doctrina de este Consejo (por todos, Dictámenes 427/2017, de 14 de noviembre, 155/2018, de 11 de abril, 510/2018, de 15 de noviembre y 17/2021, de 21 de enero), el análisis de la adecuación a Derecho de la declaración de nulidad que se propone exige considerar ante todo que la revisión de oficio de los actos administrativos constituye un cauce excepcional y de carácter limitado, ya que comporta que, sin mediar una decisión jurisdiccional, la Administración pueda volver sobre sus propios actos, dejándolos sin efecto. Por ello ha de ser necesariamente objeto de una interpretación restrictiva.

En este sentido, como tantas veces se ha señalado por este Consejo Consultivo y por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha de recordarse que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir

sin más a la revisión de oficio, sino que ella 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 438 y 446/2016, de 27 de diciembre, 23/2017, de 24 de enero, 43/2017, de 8 de febrero, 79/2017, de 15 de marzo, que reiteran anteriores pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

Sobre este particular, y en relación con los procedimientos de revisión de oficio en el ámbito tributario, el Tribunal Supremo se manifiesta en el mismo sentido cuando señala lo siguiente:

«1. 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, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico. Sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical. Por ello, dada la "gravedad" de la solución, se requiere dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere (artículo 217.4 LGT, segundo párrafo).

2. Se trata, por tanto, de un procedimiento excepcional, que únicamente puede seguirse por alguno de los tasados supuestos contemplados en el artículo 217.1 LGT» (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, casación 6165/2011, FJ 3.º). En consecuencia, al igual que sucede en el procedimiento administrativo común, la utilización de la revisión de oficio en materia tributaria debe ser abordado con criterio restrictivo (STS de 18 de diciembre de 2007, FJ 6.º).

La declaración de nulidad ha de analizarse, pues, partiendo de este carácter restrictivo de los motivos de nulidad, pues la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias.

3. Una vez analizado el presente expediente administrativo, se advierte que el interesado insta la incoación del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho al considerar vulnerado su derecho a la defensa (art. 24 CE), pero sin especificar los concretos supuestos del apartado 1 del art. 217 LGT que considera aplicables al caso. Asimismo, solicita, la prescripción de las deudas tributarias y la incorrecta notificación de los actos tributarios impugnados.

4. Comenzando por el primer motivo de impugnación, que debemos incardinar en el apartado a) del art. 217.1 LGT, el interesado sostiene que la incorrecta

notificación de la providencia de apremio y del acuerdo de enajenación de bienes en subasta recaídas en el expediente tributario determina su nulidad por conculcarse su derecho de defensa, vulnerándose, así, el derecho a la tutela judicial efectiva contemplado en el art. 24 CE.

Pues bien, respecto de esta cuestión, y antes de analizar la eventual incorrección de las notificaciones realizadas al interesado, procede señalar, en lo que respecta a la causa del art. 217.1.a) LGT, que este Consejo Consultivo, siguiendo la doctrina jurisprudencial, ha manifestado, entre otros, en su Dictamen 273/2023, de 22 de junio, que:

«Pues bien, respecto a esta cuestión, resulta oportuno reproducir lo indicado por el Tribunal Constitucional en su reciente sentencia n.º 147/2022, de 29 de noviembre [Recurso de amparo n.º 3209/2019]:

“4. Doctrina constitucional sobre la proyección de las garantías del art. 24 CE al ámbito administrativo. Especial referencia a las notificaciones.

Reiteradamente, este tribunal ha sostenido que:

“[A]lgunas de las garantías reconocidas en el art. 24 CE no solo operan en el ámbito procesal, puesto que también despliegan su eficacia en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador. Ya en la STC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2, este tribunal afirmó que “ (...) los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución”.

No obstante, como quedó reflejado, entre otras, en la STC 181/1990, de 15 de noviembre, FJ 6, la traslación de esas garantías no opera de manera absoluta sino matizada: “ (...) es doctrina de este tribunal que las garantías del art. 24 de la Constitución resultan de aplicación al procedimiento administrativo sancionador en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución (STC 18/1981, fundamento jurídico 2). Ahora bien, este tribunal ha tenido también oportunidad de precisar que tal aplicación no ha de entenderse de forma literal e inmediata, sino que en la medida que las garantías citadas sean compatibles con la naturaleza del procedimiento (SSTC 2/1987, fundamento jurídico 6; 29/1989, fundamento jurídico 6) lo que impide una traslación mimética de las garantías propias del procedimiento judicial al administrativo sancionador”.

Sin embargo, como así se refleja, entre otras, en la STC 32/2008, de 25 de febrero, FJ 2, la exigencia de que al interesado le sea debidamente notificada la incoación del

procedimiento sancionador sí forma parte de las garantías del art. 24.2 CE que se extienden a ese contexto: “[e]ste tribunal ha reiterado que entre las garantías del art. 24 CE que son de aplicación al procedimiento administrativo sancionador están los derechos de defensa y a ser informado de la acusación, cuyo ejercicio presupone que el implicado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento, pues solo así podrá disfrutar de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga (STC 226/2007, de 22 de octubre, FJ 3). A esos efectos, siendo de aplicación directa lo afirmado en relación con los procedimientos judiciales, este tribunal ha destacado la exigencia de procurar el emplazamiento o citación personal de los interesados, siempre que sea factible (...)”.

Esta doctrina ha sido reiterada en la STC 63/2021, de 15 de marzo, FJ 3, en un supuesto en el que la notificación practicada en la dirección electrónica habilitada de la demandante de amparo aparece concernida: “ (...) existe una consolidada doctrina sobre el deber de notificar correctamente a los ciudadanos sometidos al ejercicio del ius puniendi del Estado, los actos esenciales de desarrollo de un procedimiento administrativo sancionador, que se vincula con el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE). De este modo, puede afirmarse que cuando en procedimientos administrativos sancionadores se producen emplazamientos defectuosos que impiden la participación del interesado, nuestra doctrina es clara a la hora de considerar vulnerado el derecho a conocer la acusación y la defensa (SSTC 93/2018, de 17 de septiembre, y 82/2019, de 17 de junio, entre otras). Por su parte, cuando el defecto de notificación se produce, por ejemplo, por omisión de dar traslado de la propuesta de resolución, también se ha considerado vulnerado el derecho de defensa (art. 24.2 CE) (así, por ejemplo, SSTC 145/2011, de 26 de septiembre, o 169/2012, de 1 de octubre)”. (STC 84/2022, de 27 de junio, FJ 3).

Aun cuando la doctrina transcrita guarda relación con la proyección del mencionado art. 24 CE en el contexto del procedimiento administrativo sancionador, de suerte que, en principio, su traslación no estaría indicada para otros procedimientos administrativos de índole distinta, se advierte que este tribunal también ha tenido ocasión de pronunciarse, en sentido afirmativo, sobre la extensión a procedimientos administrativos no sancionadores de las garantías de emplazamiento en los procesos judiciales; más concretamente, en supuestos de notificaciones efectuadas a personas distintas del interesado. En la STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 6, se afirma que:

“[E]ste Tribunal ha considerado que los órganos judiciales no pueden presumir, sin lesionar el derecho consagrado en el art. 24 CE, que las notificaciones realizadas a través de terceras personas hayan llegado al conocimiento de la parte interesada, cuando la misma cuestiona fundadamente la recepción del acto de comunicación procesal o la fecha en que le fue entregada la cédula por el tercero, supuesto en el cual, a la vista de las circunstancias

del caso, de las alegaciones formuladas y de la prueba que pudiera eventualmente practicarse, están obligados a emitir un pronunciamiento expreso sobre la posibilidad o no de que el tercero haya cumplido con su deber de hacer llegar en tiempo el acto de comunicación procesal a su destinatario (STC 22/1987, de 20 de febrero, FJ 2; 195/1990, de 29 de noviembre, FFJJ 3 y 4; 275/1993, de 20 de septiembre, FFJJ 4 y 5; 326/1993, de 8 de noviembre, FJ 5; 39/1996, de 11 de marzo, FFJJ 2 y 3; 113/2001, de 7 de mayo, FFJJ 5 y 6; 199/2002, de 28 de octubre, FJ 2; y 21/2006, de 30 de enero, FJ 3).

Por esta razón, debe ofrecerse a quienes se hayan visto perjudicados por los actos de comunicación a terceras personas, la posibilidad de destruir la presunción que obra en su contra mediante la prueba de que el contenido del acto no les ha sido trasladado en tiempo y forma. En este sentido, no hemos admitido la validez de determinados actos de comunicación procesal en supuestos en que sus destinatarios finales habían acreditado, por las circunstancias concurrentes en cada caso, que no habían tenido un conocimiento efectivo de los mismos a tiempo de reaccionar en los plazos y con los mecanismos procesales establecidos en el ordenamiento jurídico. Así, por ejemplo, hemos negado validez a los actos de comunicación procesal realizados al conserje de una finca que reconoce no haber trasladado la notificación al interesado (STC 275/1993, de 20 de septiembre, FJ 3), al vecino que retrasa maliciosamente durante diez días el traslado de la notificación al interesado (STC 39/1996, de 11 de marzo, FJ 3), al vecino de un domicilio que se duda fuese del interesado (STC 19/2004, de 23 de febrero, FJ 4), al vecino que se niega a firmar la diligencia de notificación (STC 21/2006, de 30 de enero), e incluso al procurador que fallece el mismo día que recibe la notificación que debía trasladar (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3).

Se trata, a fin de cuentas, de valorar una eventual indefensión por "el incumplimiento por parte de una tercera persona de la carga de comunicar la citación en observancia del deber de colaboración con la justicia" (STC 82/2000, de 27 de marzo, FJ 6).

La doctrina que acabamos de sintetizar, aunque ha sido elaborada en relación con los emplazamientos en los procesos judiciales, conforme expresamos en la STC 291/2000, de 30 de noviembre, es también de aplicación a las notificaciones efectuadas por la administración tributaria (FJ 5). Y la razón estriba en que, aun cuando hemos entendido que la tutela judicial efectiva no es predicable en la vía administrativa, dado que este derecho fundamental, en cuanto poder jurídico que tienen los titulares de derechos e intereses legítimos de acudir a los órganos jurisdiccionales para reclamar la solución de un conflicto, tiene su lugar propio de satisfacción en un proceso judicial, de manera que "son los jueces y tribunales los que han de otorgar la tutela judicial efectiva y los únicos, en consecuencia, a los que cabe imputar su violación" (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3; y en el mismo sentido STC 26/1983, de 13 de abril, FJ 1; y AATC 263/1984, de 2 de mayo, FJ 1; 664/1984, de 7 de noviembre, FJ 1; y 104/1990, de 9 de marzo, FJ 2), sin embargo, hemos admitido que cabe la posibilidad de que el art. 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no

judiciales “en aquellos casos que no se permite al interesado, o se le dificulte, el acceso a los tribunales” (STC 197/1988, de 24 de octubre, FJ 3), como ocurre, por ejemplo, cuando en virtud de una norma “quedara impedido u obstaculizado el derecho de acceso a los tribunales de justicia” (SSTC 90/1985, de 22 de julio, FJ 4; y 123/1987, de 1 de julio, FJ 6). La indefensión originada en vía administrativa tiene relevancia constitucional, entonces, cuando la causa que la provoque impida u obstaculice que el obligado tributario pueda impetrar la tutela judicial contra el acto administrativo en cuestión, eliminándole la posibilidad de utilizar los medios de impugnación que el ordenamiento tributario dispone específicamente contra los diferentes actos dictados en cada procedimiento (en sentido parecido, STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 4)».

La presente doctrina, que resulta plenamente aplicable al supuesto que aquí se analiza, supone que, dado que las presuntas irregularidades en las notificaciones, alegadas por el interesado, se produjeron en el ámbito de un procedimiento tributario que no se puede considerar, en forma alguna, como de carácter sancionador, no es posible entender que concurra la causa de nulidad del art. 217.1.a) LGT, por vulneración del art. 24 CE.

Ahora bien, en este sentido, a juicio de este Consejo Consultivo, y de acuerdo con el principio antiformalista que en esta materia ha proclamado la jurisprudencia del Tribunal Supremo [véase a este respecto lo resuelto en la Sentencia n.º 254/2021, de 24 de febrero de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección quinta, del Tribunal Supremo (Rec. n.º 8075/2019)], se induce, sin necesidad de mayores y más complejos razonamientos jurídicos, que la causa de nulidad alegada por el interesado resulta reconducible -a la vista de los fundamentos fácticos contenidos en su escrito inicial- a la prevista en la letra e) del art. 217.1 LGT.

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

«El art. 62.1, e) LRJAP-PAC configura como una causa de nulidad el que los actos sean dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Como las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas, tienen carácter excepcional y han de interpretarse de forma estricta, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es especialmente restrictiva en cuanto a la aplicación de esa causa de nulidad, ya que el empleo por la Ley de los dos adverbios «total y absolutamente» impone que los defectos formales necesarios para aplicar esta nulidad radical deben ser de tal dimensión que es preciso que se haya prescindido de modo completo y absoluto del

procedimiento, no bastando la omisión de alguno de sus trámites. La omisión de algún trámite se equipara a la omisión total del procedimiento cuando tiene la naturaleza de esencial en los supuestos en que haya causado indefensión material al interesado (para lo cual habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las consecuencias que sufrió por la omisión del trámite). También se equipara a la omisión total si los trámites incumplidos, de haberse observado, habrían determinado un acto de contenido distinto. Consúltense al respecto las SSTs de 23 febrero de 2016; de 26 enero de 2016; de 24 enero de 2014; de 27 junio de 2012 y de 25 abril de 2002».

Asimismo, y en lo que se refiere ya específicamente a las notificaciones de los correspondientes actos administrativos, también este Organismo consultivo ha señalado en el Dictamen 201/2017, de 21 de junio, (citado, posteriormente en el Dictamen 8/2021, de 15 de enero) entre otros muchos, que:

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

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

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

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

Finalmente, se ha de recordar que la regulación legal de las notificaciones electrónicas y su práctica se encuentra recogida en los arts. 41 y 43 LPACAP; en los arts. 43 a 45 del Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos, aprobado por Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo (RAFSP), así como en la Orden de 27 de diciembre de 2013, por la que se establece en el ámbito de la Administración Tributaria Canaria el sistema de dirección electrónica habilitada, la obligatoriedad, para determinados supuestos, de la práctica de notificaciones electrónicas, y el registro electrónico de apoderamientos (Orden DEH).

Así, en relación con la alta voluntaria en el sistema de dirección electrónica habilitada, interesa destacar que el art. 41.1 LPACAP dispone que « (...) Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad

fidedigna del remitente y destinatario de esta. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente. Los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos».

Añadiendo el apartado 5 de dicho precepto que «cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y el medio, dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento».

En cuanto al momento en que se entiende practicada la notificación, el art. 43.2 LPACAP establece que «Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido. Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido».

5. Sentado lo anterior, en el presente caso, argumenta, correctamente, la Propuesta de Orden, que no concurre la causa de nulidad invocada por el interesado.

Y es que, por una parte, el interesado no ha cumplido diligentemente sus deberes en relación con las notificaciones tributarias, y, por su parte, sí ha cumplido la Administración la diligencia debida en relación con las notificaciones efectuadas al interesado.

En este sentido, compartimos los argumentos de la Propuesta de Orden cuando razona lo siguiente:

« (...) Como se señaló en los antecedentes de hecho, las notificaciones de las providencias de apremio se practicaron por medios electrónicos, como consecuencia del alta voluntaria del sujeto pasivo en el Servicio de Notificaciones Electrónicas el 6 de junio de 2016.

En efecto, tal y como consta en el Informe de 24 de septiembre de 2025 del Director del Departamento CERES de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre - Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM), con fecha 6 de junio de 2016, (...), con NIE (...) se suscribió voluntariamente en el Servicio de Notificaciones Electrónicas a la recepción por medios electrónicos de las comunicaciones y notificaciones a realizar por la Agencia Tributaria Canaria y con fecha 9 de agosto de 2016 el interesado modificó la información de contacto asociado a su buzón,

aportando las direcciones de correo electrónico para la práctica de avisos: [contabilidad@abgalta.com],[administracion@abgalta.com],[oficinatinopeter@gmail.com].

Como consecuencia de dicha alta voluntaria, la providencia de apremio PA20180000294 se puso a disposición del sujeto pasivo con fecha 05-05-2018 y hora 18:29, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas. Ese mismo día se envió aviso de disposición de notificación a las tres direcciones de correo electrónico facilitadas por el interesado. Transcurridos diez días naturales desde la puesta a disposición sin que accediese a su contenido, se tuvo notificada por rechazo con fecha 16-05-2018 y hora 00:00.

Igualmente, la PA20180041104 providencia de apremio se puso a disposición del sujeto pasivo con fecha 03-10-2018 y hora 19:39, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas. Ese mismo día se envió aviso de disposición de notificación a las tres direcciones de correo electrónico facilitadas por el interesado.

Transcurridos diez días naturales desde la puesta a disposición sin que accediese a su contenido, se tuvo notificada por rechazo con fecha 14-10-2018 y hora 00:00.

Expuesto cuanto antecede, resulta evidente que el contribuyente tenía pleno y consciente conocimiento de que las notificaciones y comunicaciones a realizar por la Agencia Tributaria Canaria se practicarían por medios electrónicos, dado que fue él mismo quien, de manera voluntaria y expresa, solicitó y se suscribió al sistema de notificación electrónica. Esta suscripción voluntaria constituye un acto manifiesto de aceptación de la modalidad de notificación electrónica, con todas las consecuencias jurídicas que de ello derivan, incluyendo la obligación de mantenerse atento a los avisos y comunicaciones que se le envíen a través de dicho sistema.

No consta en el expediente ni se ha aportado prueba que demuestre la existencia de comunicación alguna por parte del contribuyente en la que este hubiera instado o solicitado formalmente la suspensión o cambio en la forma de notificación, esto es, que las notificaciones correspondientes a este procedimiento dejaran de practicarse por medios electrónicos para ser efectuadas por vías alternativas. La ausencia de tal manifestación implica la aceptación tácita e inequívoca de la continuidad en la práctica de las notificaciones electrónicas.

Además, no se ha acreditado la existencia de hechos impeditivos o circunstancias objetivas que hayan imposibilitado materialmente el acceso del contribuyente a las notificaciones efectuadas.

Es decir, tras la comprobación de la correcta remisión de los avisos a la dirección electrónica habilitada y la constancia en el sistema de que estos avisos fueron enviados en tiempo y forma, no se ha demostrado que el contribuyente haya sufrido problemas técnicos,

fallos informáticos o cualquier otra eventualidad que le impidiera recibir o acceder a dichas notificaciones. La falta de acreditación de tales hechos impositivos refuerza la presunción de que el contribuyente tenía la capacidad efectiva de acceder a las comunicaciones, lo que implica una responsabilidad directa en el incumplimiento derivado de la falta de revisión o consulta del buzón electrónico. Es más, consta en el expediente que el 1 de abril de 2019, el contribuyente accedió sin problema alguno a la notificación con identificador 17648402 y aceptó la misma, por lo que es evidente que cuando el sujeto pasivo así lo ha estimado procedente, ha accedido a su buzón sin la más mínima dificultad.

Es manifiesto, que la validez de las notificaciones electrónicas no puede condicionarse a la mera voluntad o al accionar del destinatario en cuanto a la apertura del buzón dentro del plazo legal establecido. La validez de las notificaciones no depende -ni puede hacerse depender- de que el contribuyente decida o no abrir el buzón en el indicado plazo. La Administración cumple su deber de notificar al realizar el envío y emitir el aviso, y de esta forma se entiende perfeccionada la notificación conforme a la normativa vigente. La eventual pasividad, desidia o negligencia del destinatario al no consultar el buzón electrónico no puede constituir una causa de invalidez o nulidad de la notificación, invocando la vulneración de garantías constitucionales, pues dicha actitud representa una omisión atribuible exclusivamente al propio interesado.

Por tanto, la actuación de la Administración se ha ajusta estrictamente a los requisitos formales y sustantivos previstos en la legislación aplicable, garantizando la eficacia, seguridad jurídica y derecho de defensa del contribuyente. En este sentido, al no haberse acreditado en la solicitud interpuesta por el interesado la existencia de hechos impositivos que justificaran el no acceso a las notificaciones, debe entenderse que existe una presunción iuris tantum de validez de las notificaciones electrónicas practicadas.

En definitiva, la notificación practicada por vía electrónica debe considerarse plenamente válida y eficaz, habiendo cumplido la Administración con todos los requisitos exigibles, y siendo atribuible exclusivamente al contribuyente la falta de acceso o conocimiento por motivos imputables a su propia actuación u omisión».

Correlativamente, de lo expuesto resulta que la Administración ha desplegado la diligencia debida en los intentos de notificación al interesado, cumpliendo con los mandatos previstos en los arts. 41 y 43 LPACAP relativos a las notificaciones electrónicas.

Por todo ello, procede desestimar las alegaciones efectuadas por el interesado en orden a la concurrencia de esta causa de nulidad.

Sin embargo, consideramos que la Propuesta de Resolución no argumenta adecuadamente la desestimación de la solicitud de nulidad del interesado, pues

analiza la alegada falta de notificación desde la óptica de la letra a) del art. 217.1 LGT, cuando, tal y como se ha señalado, no es posible invocar esta causa respecto del procedimiento tributario objeto de revisión, por lo que debe reconducirse su análisis al supuesto de la letra e) del art. 217.1 LGT, sin perjuicio de llegar a las mismas conclusiones.

6. Respecto a la prescripción de las deudas tributarias ha de señalarse que no justifica el interesado en qué modo la circunstancia descrita habría de incardinarse en alguna de las causas de nulidad previstas en el art. 217.1 LGT, lo que, en todo caso, no cabría.

Además, la prescripción de las deudas tributarias es una cuestión que no puede ser resuelta en vía de la revisión de oficio. Ello, porque la acción de nulidad no permite un enjuiciamiento del acto en su plenitud, sino que se limita al análisis de la existencia o no del concreto motivo de nulidad en que debe basarse, que para este caso es la concurrencia o no de los supuestos previstos en los arts. 217.1.a) y e) LGT anteriormente analizados.

La revisión de oficio, por su propio perfil institucional, no puede ser utilizada como una vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios alegando los mismos vicios que hubieran podido ser enjuiciados en tales recursos. Así lo ha mencionado en múltiples ocasiones el Tribunal Supremo, entre otras, en sus Sentencias de 17 de junio de 1987, 1987\2291; de 26 de marzo de 1998, 1998\3316; y de 23 de febrero de 2000, 2000\2995 y el Consejo de Estado en el Dictamen 39/2009, de 19 de febrero.

CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución sometida a la consideración jurídica de este Consejo Consultivo de Canarias es conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento V de este Dictamen.