



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 3 7 2 / 2 0 1 7

(Sección 2ª)

La Laguna, a 16 de octubre de 2017.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda en relación con la ***Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento de revisión de oficio iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de (...), de la Resolución de 19 de mayo de 2016 de la Administración de Tributos a la Importación y Especialidades de Santa Cruz de Tenerife, con la liquidación provisional n.º 42012000060169201, dictada en el procedimiento de comprobación limitada M@GIN 2012601592-2015/280 y del expediente sancionador 142/2016 relacionado (EXP. 348/2017 RO)*.***

F U N D A M E N T O S

I

1. Por escrito de la Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias, con fecha de registro de entrada en este Consejo Consultivo de 12 de septiembre de 2017, se solicita dictamen preceptivo sobre la Propuesta de Orden resolutoria (PO) de un procedimiento de revisión de oficio por el que se solicita por la empresa interesada la declaración de nulidad de la Resolución de 19 de mayo de 2016 de la Administración de Tributos a la Importación y Especialidades de Santa Cruz de Tenerife, con la liquidación provisional n.º 42012000060169201, dictada en el procedimiento de comprobación limitada M@GIN 2012601592-2015/280 y del expediente sancionador 142/2016 relacionado.

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde a la Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto con el art. 102.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las

* Ponente: Sr. Bosch Benítez.

Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC); la cual es aplicable al presente asunto en virtud de la Disposición transitoria tercera, letra a), en relación con la Disposición derogatoria 2, a) y la Disposición final séptima de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ya que el procedimiento se inició antes de la entrada en vigor de esta última, a través de la solicitud de la interesada presentada el día 29 de julio de 2016.

Además, de conformidad con lo previsto en la normativa aplicable (art. 102.1 LRJAP-PAC), es preciso que tal dictamen sea favorable a la declaración pretendida, no pudiéndose acordar lo contrario. El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siéndole de aplicación lo dispuesto en el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que establece la misma exigencia.

3. Tal y como se manifestó anteriormente, la ordenación de la revisión de oficio de las disposiciones y los actos nulos se contiene en el art. 102 LRJAP-PAC. Esta revisión de oficio procede contra actos nulos que incurran en alguna de las causas de nulidad del art. 62.1 LRJAP-PAC, si bien al tratarse de materia tributaria se hace mención expresa a las causas de nulidad establecidas en el art. 217 LGT, los cuales deben ser firmes en vía administrativa, firmeza que se acredita en las actuaciones obrantes en el expediente.

Asimismo, la solicitud de revisión de oficio de la Resolución referida se fundamenta, a juicio de la interesada, en que la liquidación provisional, contenida en la Resolución de 19 de mayo de 2016, de la Administración de Tributos a la Importación y Especialidades de Santa Cruz de Tenerife, se dictó 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 [art 217.1.e) LGT].

4. El procedimiento se inició a instancia de parte el día 29 de julio de 2016; en consecuencia, conforme al art. 217.6 LGT, la resolución definitiva deberá dictarse antes del transcurso del plazo de 1 año, plazo ya agotado y, si bien se puede entender desestimada la solicitud en virtud de lo dispuesto en el art. 217.6 LGT, tiene la Administración la obligación de resolver con base en lo dispuesto en el art. 42 LRJAP-PAC.

II

1. Los antecedentes de hecho del presente procedimiento revisor son los siguientes:

- La Administración de Tributos a la Importación y Especialidades de Santa Cruz de Tenerife acordó el 8 de junio de 2015 el inicio de un procedimiento administrativo de comprobación limitada a la entidad (...), en materia de devolución parcial de la cuota del Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo referido a los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.

Sin embargo, este procedimiento no se pudo concluir en el plazo de seis meses establecidos en el art. 104 LGT.

- El día 31 de marzo de 2016 el Administrador de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife declaró la caducidad el procedimiento administrativo anteriormente referido, siendo notificada la correspondiente Resolución a la empresa interesada el día 12 de abril de 2016.

- El 30 de marzo de 2016 se dicta Comunicación de inicio por la que se acuerda por la Administración tributaria el inicio de un nuevo procedimiento de comprobación limitada, con propuesta de liquidación, en relación con la entidad mencionada pero esta vez estando referido no sólo a los años ya expuestos, sino también a los meses de enero y febrero de 2016.

Esta Resolución fue notificada a la interesada el día 12 de abril de 2016.

- Por último, este nuevo procedimiento finaliza con la Resolución de 19 de mayo de 2016, de la Administración de Tributos a la importación y Especialidades de Santa Cruz de Tenerife, con liquidación provisional, declarando la baja de dicha entidad del Censo de Agricultores y Transportistas del Impuesto y reclamando el reintegro de la cantidades indebidamente percibidas en concepto de devolución parcial de la cuota del mencionado Impuesto.

2. La empresa interesada formula la solicitud de declaración de nulidad de dicha Resolución, considerando que en la misma concurre la causa de nulidad establecida en el art. 217.1.e) LGT, ya que adolece del vicio de carecer, el procedimiento administrativo que culmina, del fundamental trámite de acuerdo de iniciación.

Asimismo, se señala, como defecto formal, en el que también se fundamenta la solicitud, que la Resolución por la que se procede a declarar la caducidad del primer

procedimiento administrativo de comprobación parcial es posterior, por un día, al inicio del nuevo procedimiento de comprobación parcial, cuya Resolución final se considera nula de pleno derecho.

III

En lo que se refiere al procedimiento, el mismo se inició mediante la solicitud de interesada, presentada el día 29 de julio de 2016; cuenta con el informe del Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Agencia Tributaria Canaria, de 6 de abril de 2017 y con el trámite de vista y audiencia, habiéndose presentado escrito de alegaciones por la entidad interesada, ratificándose en sus alegaciones iniciales.

El día 28 de julio de 2017 se emite la Propuesta de Orden resolutorio definitiva, vencido el plazo resolutorio tiempo atrás sin justificación para ello. Esta demora, sin embargo, no obsta para resolver expresamente, existiendo deber legal al respecto, sin perjuicio de los efectos administrativos que debiera conllevar y los legales o económicos que pudiera comportar (arts. 42.1 y 7, 141.3 y 142.7 LRJAP-PAC).

IV

1. La PO desestima la solicitud formulada por la empresa interesada, pues la Administración manifiesta que no procede la declaración de nulidad pretendida, tal conclusión se basa en que, si bien es cierto que se produjo la incongruencia entre las fechas de las Resoluciones correspondientes a la declaración de caducidad del primer procedimiento administrativo y la correspondiente al inicio del nuevo procedimiento con la misma finalidad que el anterior, lo que constituye un defecto formal de nulidad relativa o anulabilidad, no se observa que concurra ningún otro defecto procedimental, ni que se haya causado indefensión a la empresa interesada en ningún momento.

Ello es así, según afirma la Administración, porque ambas Resoluciones se notificaron al obligado tributario *conjuntamente y el mismo día*, el 12 de abril de 2016, sin que hubiera confusión alguna sobre el procedimiento caducado y el nuevo, estando los mismos y su objeto debidamente identificados; que durante el nuevo procedimiento la interesada presentó alegaciones sobre la Propuesta de Resolución sin hacer mención alguna al error de fechas y porque la liquidación definitiva, contenida en la Resolución que se pretende revisar de oficio, se le notificó a la interesada el 24 de mayo de 2016, respondiendo a sus alegaciones y sin que la misma interpusiera recurso de reposición o reclamación económico administrativa por tales motivos aducidos.

2. El presente asunto tiene por objeto determinar si concurre o no la causa de nulidad alegada por la empresa interesada, lo que constituye de manera evidente, por su propia naturaleza jurídica, una cuestión de carácter procedimental, es decir, se ha de determinar si el procedimiento administrativo, cuya culminación está constituida por la Resolución que se pretende declarar nula de pleno derecho, adolece de un defecto formal que sea pueda considerar que incurre en la causa de nulidad del art. 217.1.e) LGT, siendo ajeno al Dictamen de este Organismo la cuestión tributaria de fondo objeto de la referida Resolución.

3. En primer lugar se ha de señalar que es incierto que el procedimiento administrativo, iniciado tras la caducidad del primer procedimiento de comprobación, careciera de Resolución de inicio, pues en la comunicación inicial de comprobación parcial ya referida, adjunta al expediente remitido a este Organismo, consta de manera expresa el acuerdo de inicio del nuevo procedimiento (folios 150 a 157 del expediente), previos antecedentes de hecho y fundamentos de derecho, estando perfectamente determinado e identificado el objeto del nuevo procedimiento administrativo y también consta la misma con la adecuada y suficiente motivación jurídica, con lo que se cumple con lo dispuesto con carácter general en los arts. 53.2 y 54 LRJAP-PAC, sin que sea posible alegar indefensión basándola en el desconocimiento del inicio de un nuevo procedimiento administrativo con un fin concreto y determinado, inicio notificado correctamente a la empresa interesada, lo que implica *per se* que cuenta con una fecha de inicio concreta, que la empresa interesada conocía suficientemente.

A mayor abundamiento, constituye un hecho indubitado, que prueba por sí mismo que la empresa interesada nunca tuvo duda alguna sobre el inicio del nuevo procedimiento administrativo y su objeto, el que en ningún momento de dicho procedimiento administrativo la interesada alegara la existencia de defecto de tramitación alguno, no haciendo uso de la facultad que le otorga al respecto el art. 79.2 LRJAP-PAC, que dispone que «En todo momento podrán los interesados alegar los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos preceptivamente señalados o la omisión de trámites que pueden ser subsanados antes de la resolución definitiva del asunto. Dichas alegaciones podrán dar lugar, si hubiere razones para ello, a la exigencia de la correspondiente responsabilidad disciplinaria», ni interpusieran los correspondientes recursos administrativos.

4. En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su reciente Resolución de 2 de marzo de 2017 (JT 2017 756), en la que sigue la doctrina jurisprudencial consolidada acerca del antiformalismo que impera en la regulación de los procedimientos administrativos, manifestándose que:

«Así las cosas, a efectos de resolver la presente controversia, es preciso señalar que entiende este TEAC que no es vicio determinante de nulidad el que, a pesar de haber prestado el obligado tributario conformidad respecto de algunas de las regularizaciones propuestas, la Inspección no incoe dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, sino solamente un acta de disconformidad en la que se incluyan todas las regularizaciones, de manera que esta forma de proceder no determina ni la nulidad ni tan siquiera la anulabilidad de las actuaciones inspectoras por mor del principio antiformalista que inspira el derecho administrativo español. Al respecto de dicho principio, entre otras muchas, expone la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de la Jurisdicción (7ª), de 16 de junio de 2008 (PROV 2008, 223238), con cita de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo siguiente:

“TERCERO: En relación a los defectos de forma señalados en la demanda conviene señalar que la doctrina del Tribunal Supremo se pronuncia con carácter general en el sentido de que “no todo defecto de forma, aunque existiese, lleva necesariamente a la nulidad de las actuaciones y a la reposición del expediente al momento en que se cometieron: para que esto se produzca es preciso que esa defectuosa actuación haya sido causa de indefensión” [STS 11 de julio de 1988 (RJ 1988, 5574)]. Y es que, como también declara la Sentencia del mismo Alto Tribunal de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1990, 10239) “el Derecho administrativo, en principio, se ha decidido por un antiformalismo ponderado que, sin merma ni quiebra de la legalidad, permita el desarrollo de la actuación administrativa conforme a normas y principios de celeridad y eficacia, hasta el punto de que al vicio de forma o del procedimiento, no se le reconoce tan siquiera virtud invalidante de segundo grado, anulabilidad, más que en aquellos casos excepcionales en que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, se dicte fuera del plazo previsto, cuando éste tenga un valor esencial, o se produzca una situación de indefensión, supuestos todos que acreditan que dicho vicio, carente de fuerza en sí mismo y de naturaleza estrictamente instrumental, sólo adquiere relieve propio cuando su existencia ha provocado una disminución efectiva, real y trascendente de garantías, incidiendo así en la decisión de fondo y alterando, eventualmente, su sentido en perjuicio del administrado y de la propia Administración”. La genérica exigencia de que deba producirse indefensión, cuando de mero quebrantamiento de forma se trata, aparece recogido ya en el artículo 238.3º de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578, 2635) admitiendo el 243 la subsanación.

En definitiva, tanto la antigua LPA como la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), reducen al mínimo los efectos invalidatorios de los vicios de forma, de manera que o bien el defecto es muy grave, en cuyo caso estamos en presencia de

la nulidad absoluta o de pleno derecho, o no es tanto y entonces no invalida el acto constituyendo simplemente una irregularidad no invalidante».

A su vez, este Consejo Consultivo ha señalado, por ejemplo, en el Dictamen 413/2014, de 12 de noviembre, que:

«En lo que se refiere a la segunda causa de nulidad alegada, este Consejo Consultivo, como por ejemplo se hace en el reciente Dictamen 274/2014, de 22 de julio, ha considerado que la causa de nulidad alegada [art 62.1.e) LRJAP-PAC], en virtud de la cual la Ley considera nulos de pleno derecho todos los casos en que falten los trámites esenciales que se establezcan para dictar los actos administrativos de que se trate, supone que “(...) los defectos formales necesarios para aplicar la nulidad ex art. 62.1.e) LRJAP-PAC deben ser de tal magnitud que pueda entenderse que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento, no bastando con la omisión de alguno de sus trámites y resultando necesario ponderar en cada caso la esencialidad del trámite o trámites omitidos y las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido. De tal forma que la omisión de requisitos formales, incluso del esencial representado por el trámite de audiencia, sólo producirá el radical efecto de anular las actuaciones cuando haya ocasionado la efectiva indefensión del interesado».

5. Esta doctrina resulta ser aplicable a este supuesto, además de por las razones ya expuestas anteriormente, porque la mencionada comunicación contenía *de facto* el acto de inicio del nuevo procedimiento administrativo, aunque formalmente no hubiera constado en la notificación que se trataba de un acuerdo de inicio, pues su contenido no dejaba duda alguna, para cualquiera, que la comunicación inicial constituía un acto administrativo de inicio del nuevo procedimiento de comprobación parcial, sin que se desprendiera de tal defecto formal indefensión alguna para la interesada.

6. Por lo que se refiere al problema acontecido con el error de fechas y su correspondiente incongruencia entre la fecha de la declaración de nulidad el primer procedimiento administrativo y el inicio del nuevo procedimiento administrativo, como bien sostiene la Administración, dicho error formal no produjo consecuencia alguna desde el momento en que ambas resoluciones se notificaron en el mismo momento y conjuntamente a la interesada, no constituyendo siquiera un defecto formal el que en una misma Resolución se declare la caducidad de un procedimiento y se inicie un nuevo procedimiento con similar o idéntico objeto, máxime, cuando ello se efectúa de acuerdo con el principio de celeridad en la tramitación de los

procedimientos administrativos establecido con carácter general en el art. 75.1 LRJAP-PAC, pues esta simultaneidad se produce en este procedimiento, evidenciándose así que las fechas de dichas resoluciones son erróneas, pero sin que tal incorrección tenga consecuencia alguna.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución analizada es conforme a Derecho y por lo tanto se considera que no procede la declaración de nulidad de la Resolución de 19 de mayo de 2016 de la Administración de Tributos a la Importación y Especialidades de Santa Cruz de Tenerife, de acuerdo con lo razonado en el Fundamento IV.