



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 450/2019

(Sección 1ª)

La Laguna, a 5 de diciembre de 2019.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del Procedimiento de revisión de oficio, instada por (...), en nombre y representación de la entidad la entidad (...), contra la Resolución de 7 de agosto de 2015 de la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, por la que se dicta la liquidación provisional dimanante del expediente 20120000504272, girada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (EXP. 393/2019 RO)*.*

FUNDAMENTOS

I

1. Se somete a dictamen de este Consejo Consultivo la Propuesta de Resolución, en forma de Orden (PR) de 26 de septiembre de 2019, por la que se resuelve el procedimiento de revisión de oficio promovido por (...), en nombre y representación de la entidad (...), a efectos de que se declare la nulidad de la Resolución de 7 de agosto de 2015 de la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, por la que se gira liquidación provisional, dimanante del expediente 20120000504272, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (ITPAJD).

2. El presente Dictamen tiene carácter preceptivo y vinculante, de conformidad con los arts. 11.D b) y f) y 3.1 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias y el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Por tanto, la existencia de un dictamen favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho del Consejo Consultivo de Canarias es presupuesto indispensable

* Ponente: Sra. de Haro Brito.

para poder anular el acto administrativo firme por medio del expediente de revisión de oficio.

3. La competencia para dictar la Resolución en este expediente corresponde al Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, que: *«La resolución de los procedimientos incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el 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».*

La competencia para dictar la propuesta de resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho corresponde a la Directora de la Agencia Tributaria Canaria. La competencia para elevar la propuesta de resolución a ésta, en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia tributaria, corresponde a la Subdirección de Gestión Tributaria, con arreglo a la nueva estructura de la Agencia, en virtud de la modificación operada por el Decreto 212/2017, de 2 de octubre, de modificación del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, y lo establecido en el art. 2.a) de la Orden de la Consejería de Hacienda de 19 de enero de 2018, por la que se atribuye a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias al señalar el mismo que: *«en sus respectivos ámbitos funcionales (...), corresponde a las Subdirecciones: a) Elevar al Director de la Agencia las propuestas de resolución que sean competencia del mismo, del Presidente de la Agencia o del Consejero competente en materia tributaria».*

4. En cuanto al procedimiento de revisión, son de aplicación los arts. 4 a 6 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

El plazo máximo para resolver es de un año (art. 217.6 LGT). Al tratarse de un expediente de nulidad iniciado a solicitud de persona interesada, el transcurso del plazo máximo para resolver determina su desestimación presunta.

Señala el art 217 LGT:

«6. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa».

5. Concurren los requisitos de legitimación activa y pasiva.

6. No se aprecia la existencia de irregularidades en la tramitación del procedimiento que, por producir indefensión a la interesada, impida un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada.

II

1. Los antecedentes que obran en el expediente remitido son los siguientes:

- El 3 de octubre de 2012 el representante de la entidad (...) presenta autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, cuyo objeto es una operación de compraventa de un local comercial, protocolizada en documento notarial de 7 de septiembre de 2012.

En dicha autoliquidación se declaraba la exención del Impuesto por aplicación del art. 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, cuya redacción al momento de efectuarse la referida compraventa contemplaba determinados requisitos para la exención de adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias, entre otros, que los bienes adquiridos deberían entrar en funcionamiento en un plazo de tres meses a contar desde la fecha de su adquisición, que la entidad mantuviera como mínimo su domicilio fiscal o su establecimiento permanente en las Islas Canarias durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión, y que éstos permanecieran en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años.

- Al objeto de comprobar la procedencia de la referida exención, la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife tramitó un procedimiento de comprobación limitada, cuyo inicio fue notificado con fecha de 26 de febrero de 2015.

Las actuaciones seguidas en dicho procedimiento determinan que, el 7 de agosto de 2015, se resuelva por la citada Administración de Tributos Cedidos, dictar la liquidación provisional número 00005042722012011, por importe de 8.820,31 euros, acto que es objeto de notificación a través de la puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada de la entidad y que, por entenderse rechazada la misma tras el transcurso de diez días sin acceso a su contenido, se considera notificado el 18 de agosto de 2015.

Esta Resolución señala que no se han presentado alegaciones a la propuesta de liquidación notificada, notificación que se produce el 22 de mayo de 2015.

Transcurrido el plazo del pago en periodo voluntario sin haberse realizado el ingreso de la liquidación provisional, se inicia por el Servicio de Recaudación procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, providencia de apremio número 02013-2060006535, por importe de 10.772,51 euros, habiéndose ingresado éste por el obligado tributario.

- El escrito por el que el interesado solicita la declaración de nulidad, presentado con fecha 20 de marzo de 2018, por registro electrónico, se fundamenta en que la entidad formuló las correspondientes alegaciones frente a la Propuesta de Liquidación Provisional, notificada en tiempo y forma, concretamente el 12 de junio de 2015, a través del Registro General del Cabildo Insular de Tenerife «adjuntando ingente documentación adicional que sin duda hubiera probado la procedencia de la exención aplicada en la adquisición del inmueble».

Considera la contribuyente que con ello «se ha incurrido, de forma evidente, en una clara indefensión» pues la propia resolución del citado procedimiento de comprobación limitada señala en su Fundamento de Derecho Noveno que la obligada tributaria no presentó alegaciones a la propuesta notificada. Estima además que tal situación debe encuadrarse en la causa de nulidad contemplada en el art. 217.1.a) LGT, pues al ignorarse el escrito de alegaciones formulado en forma y plazo y la documentación que adjuntó, se ha lesionado su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y, consecuentemente el acto administrativo debe ser reputado nulo.

Se adjunta a la solicitud de declaración de nulidad el escrito de presentación de dichas alegaciones, que tiene entrada en la Agencia Tributaria Canaria el día 15 de junio, pero en el que consta la fecha del Registro General del Cabildo Insular de Tenerife el día 12 de junio de 2015, por lo que es esta última fecha la que se ha de analizar a los efectos de considerar si las alegaciones fueron presentadas en plazo.

- El Servicio de Asistencia Jurídica, órgano tramitador del procedimiento, solicitó informe sobre los antecedentes relevantes para resolver y sobre la nulidad instada al órgano que dictó el acto. En informe de 25 de junio de 2019, la Jefa de la Dependencia de Tributos Cedidos señala respecto de la procedencia de la nulidad instada que *«la nulidad radical del acto administrativo ha de ser contemplada siempre y ser objeto de una interpretación restrictiva, al tratarse de una revisión fuera de los cauces normales de impugnación»*.

Hay que tener presente que la nulidad absoluta, radical, de pleno derecho que insta el interesado es aquella que, en cierta forma, equivale a la inexistencia del acto o actos administrativos, por lo que el procedimiento solo se encamina a eliminar esa apariencia externa de tal, y así recoge la doctrina científica esta nulidad como perpetua, insubsanable, no pudiendo ser objeto de confirmación ni prescripción. Incluso se dice que el acto es nulo cuando sus vicios son tan graves que no afectan sólo a la esfera de intereses de sus destinatarios, sino también al interés público (...) Por los efectos que produce la nulidad de pleno derecho instada, ésta ha de ser objeto de una interpretación restrictiva».

Se señala, además, que «con fecha de 7 de agosto de 2015 se practicó la liquidación provisional número 00005042722012011, por importe de 8.820,31 euros, siendo notificada el día 18 de agosto de 2015» y que «contra la liquidación provisional no se presentó recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, por lo que se trata de un acto firme».

- Se concede trámite de audiencia a la entidad reclamante poniendo de manifiesto el expediente administrativo en las dependencias del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria Canaria mediante la puesta a disposición del acto de notificación a través de buzón electrónico. La notificación es aceptada con fecha de 20 de agosto de 2019 por la entidad solicitante. El 12 de septiembre de 2019, (...), en nombre y representación de la entidad (...), presenta escrito de alegaciones en el que sucintamente manifiesta que la totalidad de las argumentaciones y alegaciones se encuentran contenidas en el escrito de interposición de recurso de revisión de 9 de febrero de 2018, por lo que reitera y detalla nuevamente las alegaciones formuladas en dicho escrito.

2. La Propuesta de Orden, objeto de este Dictamen, concluye que la Resolución de 7 de agosto de 2015, de la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, por la que se dicta la liquidación tributaria cuya declaración de nulidad

pretende la entidad interesada, no incurre en la causa de nulidad alegada y tipificada en el art. 217.1.a) LGT, al no haber interpuesto la referida entidad recurso de reposición o la correspondiente reclamación económica administrativa en plazo contra la liquidación provisional, a pesar de haberle sido notificada en forma.

Además, señala que, aunque la Administración no tuvo en cuenta la documentación presentada por la entidad interesada frente a la propuesta de liquidación provisional, no por ello se causó indefensión material a la entidad interesada, porque todavía tuvo oportunidad de defenderse cuando se le notificó el 18 de agosto de 2015, la Resolución de 7 de agosto de 2015 de liquidación provisional, y, sin embargo, no interpuso contra la misma, en plazo, ni recurso de reposición ni reclamación económica administrativa. Por otro lado, señala que, en todo caso, la documentación justificativa aportada el 12 de junio de 2015 en el Cabildo Insular de Tenerife no acredita de forma inequívoca la puesta en funcionamiento del bien de inversión en el plazo de tres meses desde su adquisición, lo que impide apreciar verdadera indefensión material, porque el resultado final hubiera sido, en todo caso, el mismo.

III

1. Procede reseñar, con carácter previo a entrar en el análisis de este supuesto en concreto, que al procedimiento de nulidad del art. 217 LGT le es aplicable la doctrina de la revisión de oficio de actos nulos de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, contenida en la Ley 39/2015, por ser la norma aplicable al tiempo de formular la solicitud (20 de junio de 2018), no obstante, ser de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria, por mandato de la Disposición Adicional Primera de la referida Ley.

En este punto es obligado estar a los pronunciamientos efectuados por la Sala lo de Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en sentencias de n.º 410/2008, de 13 de junio (Rec. 169/2006), confirmada por la STS de 26 de enero de 2012 (Rec. 4318/2008), y 396/2011, de 31 de mayo (Rec. 1906/2008), entre otras, a tenor de las cuales:

«En esencia, la Sala concluyó en tales sentencias que el art. 149.1.18ª CE (...) reserva al Estado la competencia exclusiva (no básica, ni compartida) sobre “procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas” y que, en materia tributaria, de conformidad con lo previsto por la Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común (...), la Ley General

Tributaria (...) constituye el procedimiento administrativo común, y resulta en consecuencia directamente aplicable en los Territorios Forales de las Comunidad Autónoma del País Vasco».

2. Ha de partirse, igualmente, de la premisa de que el procedimiento de revisión de oficio es un procedimiento excepcional, previsto solo para vicios muy graves, y por tanto de aplicación restrictiva. Como ha señalado, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo número 251/2018, de 19 de febrero de 2018, en su Fundamento de Derecho cuarto:

«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 3º; ES: TS:2013:3083). Debe ser abordado con talante restrictivo (vid. la sentencia citada de 18 de diciembre de 2007, FJ 6º)».

Este Consejo Consultivo señalaba entre otros, en el Dictamen 360/2015, de 8 de octubre:

«1. Numerosas Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, entre las que cabe citar las de 30 junio de 2004 (...), de 20 julio de 2005 (RJ 2005\9085), de 2 febrero de 2006 (...), han sentado la consolidada doctrina jurisprudencial que resume en los siguientes términos su Sentencia de 15 octubre de 2012 (...):

"(...) en cuanto a la posibilidad de revisión y su limitación temporal, cuestión suscitada tanto por el Abogado del Estado como por el codemandado, el art. 102 de la LRJ-PAC la establece que se podrá llevar a cabo en cualquier momento para los actos administrativos firmes en vía administrativa en los supuestos del art. 62-1 (actos nulos de pleno derecho), no pudiendo ser ejercitadas las facultades de revisión 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 (art. 106 LRJ-PAC).

A tal efecto el Tribunal Supremo, Sala 3ª, sec. 4ª, en su sentencia de 20 de julio de 2005 (Rec. 2151/2002) señala que sin negar que el procedimiento de revisión de oficio de los actos administrativos, al igual que el sistema legal de recursos ordinarios, constituye un medio

idóneo para revisar el contenido de dichos actos, la coexistencia de ambos procedimientos supone necesariamente la existencia de diferencias entre uno y otro. Desde el punto de vista de la temporaneidad, el ejercicio del recurso ordinario -sea ante la Administración, sea ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo- está sometido a un plazo preclusivo; en cambio cabe instar la revisión de oficio de los actos administrativos incurso en nulidad en cualquier momento, como prevé específicamente el artículo 102.1 de la Ley 30/92, procediendo igualmente formular la oportuna demanda contenciosa contra la decisión que la Administración pueda adoptar respecto a la revisión instada, aunque ello no signifique que se haya abierto un nuevo plazo de impugnación frente al acto cuya revisión se había instado.

Ahora bien: la posibilidad de solicitar la revisión de un acto nulo por la extraordinaria vía del artículo 102.1, no puede constituir una excusa para abrir ese nuevo período que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial de impugnación del mismo, ya caducada, cuando el administrado ha tenido sobrada oportunidad de intentarlo en el momento oportuno. Y precisamente a esta circunstancia se refiere el artículo 106 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común cuando condiciona el ejercicio de la acción de revisión del artículo 102 -aun en los casos de nulidad radical del artículo 62.1- a que no resulte contrario a la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares u otras circunstancias similares", ello lleva al Tribunal Supremo en la sentencia antedicha a considerar que quien ha tenido sobradas oportunidades de ejercitar las acciones nulidad o anulabilidad oportunas al amparo de los artículos 62 y 63 de la Ley 13/95, pese a lo cual ha dejado precluir los plazos legales para efectuarlo, no puede ejercitar tardíamente su pretensión de anulación por la vía del recurso de revisión del artículo 102.1, y el intentar hacerlo así contraviene sin duda alguna la buena fe que ha de presidir el desarrollo de las relaciones jurídicas y la finalidad perseguida por el ordenamiento al establecer un sistema de recursos ordinarios sometidos a plazos taxativamente exigibles para postular tal anulación".

2. Esta jurisprudencia es aplicable al presente caso. Al interesado se le notificó el acto de incoación del procedimiento sancionador, el cual reunía todos los requisitos del art. 13.1 RPPS y contenía un pronunciamiento preciso de la responsabilidad imputada y la advertencia de que, de no efectuar alegaciones sobre el contenido de la iniciación del procedimiento en el plazo concedido para alegar y proponer prueba, la resolución de incoación del procedimiento sancionador podría ser considerada propuesta de resolución en los términos previstos en el art. 13.2 RPPS. Sin embargo, no realizó ninguna actuación en el procedimiento en defensa de sus intereses ni formuló alegaciones sobre los posibles vicios de procedimiento o de fondo de la imputación de responsabilidad administrativa. Tampoco, una vez dictada y notificada personalmente la resolución sancionadora, la recurrió en vía administrativa mediante el potestativo recurso de reposición, ni en vía jurisdiccional mediante un recurso contencioso- administrativo. El interesado ha tenido todas las posibilidades tanto durante la tramitación del procedimiento sancionador como frente a la resolución sancionadora, por medio de los oportunos recursos, de alegar los vicios que ahora viene a plantear mediante

este procedimiento extraordinario de revisión de oficio; el cual, según la citada 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 (art. 7.1 del Código Civil), la cual es un expreso límite legal, según el art. 106 LRJAP-PAC, a la acción de nulidad que los arts. 102.1 y 118.3 confieren a los administrados. Por esta primera razón, la pretensión revisora debe ser desestimada».

Igualmente, se ha reseñado por este Consejo Consultivo, entre otros, en sus DDCC 422/2016, de 19 de diciembre, y 156/2017, de 11 de mayo:

«Puesto que la nulidad absoluta, radical o de pleno derecho constituye el grado máximo de invalidez de los actos administrativos que contempla el ordenamiento jurídico, el procedimiento de revisión de oficio no es la vía para constatar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto administrativo, sino que está reservado exclusivamente para determinar aquellas infracciones que constituyan, por su cualificada gravedad, un supuesto de nulidad plena, previsto en el artículo 62.1 LRJAP-PAC [actualmente, art. 47.1 LPACAP]; de modo que únicamente puede ser declarada en situaciones excepcionales que han de ser apreciadas con suma cautela y prudencia, sin que pueda ser objeto de interpretación extensiva, según afirma reiteradamente la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (véanse al respecto las SSTs, entre otras muchas, de 17 de junio de 1987, (...); de 13 de octubre de 1988, (...); de 22 de marzo de 1991 (...); de 5 de diciembre de 1995 (...); de 6 de marzo de 1997 (...); de 26 de marzo de 1998 (...); de 23 de febrero de 2000 (...) y de 5 de diciembre de 2012 (...)]».

Esta doctrina no hace sino acoger la abundante y consolidada línea jurisprudencial establecida a este respecto. Así, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias n.º 112/2011, de 19 de mayo, señala:

«El Tribunal Supremo en sentencia de 18 diciembre 2007 (RJ 2008, 1874), entiende, remitiéndose a las sentencias de 19 de diciembre de 2001 (RJ 2002, 932) y 27 de diciembre de 2006 (RJ 2006, 10062) , que “el carácter restrictivo con el que debemos afrontar la cuestión que nos ocupa, referida a la revisión de oficio de una determinada actuación administrativa, que, de una u otra forma, ha devenido firme en dicha vía” y por lo tanto no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso son relevantes sino sólo los específicamente recogidos en la Ley.

La primera es “que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”. Según la jurisprudencia, se trata de cualquier violación o perturbación del derecho fundamental que revista la trascendencia suficiente para hacer indispensable su restablecimiento o preservación con el fin de que no quede sin contenido o se imposibilite o dificulte notablemente su ejercicio, referida a los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, es decir, los recogidos en los artículos 14 a 30 de la Constitución (...).

Siendo una vía revisoria excepcional, en la medida en que enfrenta el valor de la justicia con el principio de seguridad jurídica y, precisamente por su excepcionalidad, ha de ser interpretada con estricta sujeción a las causas que dan lugar a ella, sin que, por ello, puedan tener cabida en ese concepto cualesquiera infracción del ordenamiento jurídico como las que se alegan aquí por el recurrente, y que no puede tener la eficacia anulatoria pretendida en este cauce, ya que se trata de alegaciones referentes a defectos del procedimiento en la liquidación girada por el IGIC y su exigencia de pago y de lo que los recurrentes entienden improcedente regularización, pero no se trata de la denominada “ilegalidad manifiesta” que, en palabras del propio Tribunal Supremo, “únicamente comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de ley formal y alcance sustantivo, porque es entonces de tal sentido la infracción cometida, que la convalidación no puede ser ya una consecuencia inseparable de la firmeza del acto” (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 1988)».

Y, en el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo -Sala de lo Contencioso-Administrativo- número 440/2019, de 1 de abril de 2019, dictada en el Recurso de Casación 187/2017, declara:

«En reciente sentencia de este Tribunal, de fecha 19 de febrero de 2018, rec. cas. 122/2016), hemos dicho que “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 3º). Debe ser abordado con talante restrictivo (vid. la sentencia citada de 18 de diciembre de 2007, FJ 6º)».

IV

1. Entrando en el supuesto concreto que analizamos, debemos reseñar que la Propuesta de Resolución se centra en analizar si concurre el motivo de nulidad reseñado expresamente por la entidad solicitante de la revisión, y prevista en el art. 217.1.a) LGT, esto es, si se produce lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, y, en concreto, el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente del derecho de defensa, por no haber tenido en cuenta -según refiere en su escrito- la Administración Tributaria, en la Resolución dictada en el expediente n.º 20120000504272, girada en concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, las alegaciones formuladas por la entidad interesada relativas a la propuesta de liquidación provisional notificada a la misma, todo ello dentro del procedimiento de comprobación realizado por la Administración.

Al respecto, se declara la no procedencia de la declaración de nulidad de pleno derecho solicitada, por los motivos ya especificados en el Fundamento II de este Dictamen, entendiéndose, básicamente, que no se produjo indefensión al no haber impugnado la liquidación practicada por las vías ordinarias de recurso, y que, además, aunque no se tuvieran en cuenta las alegaciones por entenderlas no presentadas, de haberse analizado, el resultado habría sido el mismo, puesto que de la documentación aportada con el escrito presentado no resultaría acreditado que la referida entidad tenía derecho a una exención en el ITPAJD, por faltar el requisito de que los bienes de inversión se hubieran puesto en funcionamiento en el plazo de tres meses desde su adquisición, tal y como exige el art. 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

2. Pues bien, debemos destacar que coincide este Consejo Consultivo con la PR sometida a Dictamen en que no es posible entender vulnerado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de defensa, como la entidad interesada pretende, dentro del motivo alegado previsto en el art. 217.1.a) LGT, por las razones que a continuación exponemos.

En primer lugar, la entidad interesada tuvo oportunidad de defenderse tras la notificación de la liquidación provisional y no lo hizo, no existiendo causa acreditada para que no pudiera impugnarse por la vía de los recursos ordinarios la liquidación provisional sin que tampoco pueda considerarse que las notificaciones realizadas fueran inválidas, como pretende la entidad solicitante de la nulidad, pues la genérica

manifestación de que *«la liquidación provisional notificada en sede electrónica el 18 de agosto de 2015, y cuya revisión se insta no pudo ser recurrida en forma y plazo dado que en los inicios del funcionamiento de la sede electrónica a esta parte le fue imposible acceder al documento (...)»*, no basta para poner en duda la validez de las notificaciones efectuadas, cuando nada se ha probado sobre este extremo. Máxime cuando, conforme reseña el art. 14.2.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), en todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo las personas jurídicas, como es el caso, señalando el art. 43.2 del mismo texto legal que *«las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo»*, entendiéndose cumplida, a tenor del art. 43.3, la obligación de notificar a que se refiere el art. 40.4, con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.

De la misma manera, en materia tributaria, la Orden de 27 de diciembre de 2013, establece en el ámbito de la Administración Tributaria Canaria el sistema de dirección electrónica habilitada, la obligatoriedad, para este supuesto entre otros, de la práctica de notificaciones electrónicas, prevista igualmente, con anterioridad, en el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, que establece en su art. 28.3 que una vez puesta a disposición una notificación a través de medios electrónicos, se entiende realizada transcurrido el plazo previsto para su recepción.

En este caso, consta acreditado que la Administración tributaria cumplió lo dispuesto en el art. 41.6 LPACAP, enviando un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste había comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única, como refiere el certificado que consta en el expediente.

El procedimiento de revisión de actos nulos 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 oportunidad de intentarlo en el momento procedente, 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.

En este sentido, podemos reseñar que habiendo tenido oportunidad de defenderse cuando se le notificó el 18 de agosto de 2015 la Resolución de 7 de agosto de liquidación provisional, no interpuso contra la misma ni recurso de reposición ni reclamación económica-administrativa.

No ha habido indefensión, en suma, porque aún tuvo la posibilidad de interponer Recurso, lo que no fue realizado por la referida entidad, ni tampoco la correspondiente reclamación económica-administrativa contra la liquidación provisional, a pesar de haberle sido notificada, como hemos referido.

En segundo lugar, y como este Consejo Consultivo ha reseñado en múltiples Dictámenes, debemos recordar que cuando se alega como causa de nulidad la lesión de un derecho o libertad susceptible de amparo constitucional [bien por el art. 62.1.a) de la anterior ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), ahora art. 47.1.a) LPACAP, bien por la vía del art. 217.1.a) LGT, como es el caso] haciendo referencia al contenido en el art. 24 CE, íntimamente relacionado con la indefensión que se considera que se le ha ocasionado, es necesario tener en cuenta la doctrina constitucional al respecto.

Así, entre otros, en el Dictamen ya anteriormente mencionado, 375/2011, de 9 de junio, este Organismo señalaba, al respecto:

«(...) como ha declarado el propio Tribunal Constitucional “las garantías del artículo 24 de la Constitución referidas a la tutela judicial efectiva no pueden trasladarse sin más a las actuaciones administrativas, salvo que éstas tengan una naturaleza sancionadora equivalente materialmente a las actuaciones administrativas” (STC 42/1989, de 16 de febrero)», añadiéndose que «Aquí se está ante un procedimiento administrativo tributario, no sancionador; por consiguiente, las garantías del artículo 24.2 de la Constitución no le son aplicables».

No es esta doctrina, en efecto, sino trasunto de la jurisprudencia constitucional. Así, la Sentencia 65/1994, de 28 de febrero ya declaró:

«Por otra parte, el ámbito de la tutela judicial, como derecho fundamental, no se extiende al procedimiento administrativo y, por ello, no le afectan las deficiencias o irregularidades cometidas en su curso por las Administraciones públicas, que tienen otro cauce y otro tratamiento».

Siguiendo la doctrina mencionada, por el Tribunal Supremo en relación con defectos procedimentales como posibles causantes de nulidad, en Sentencia de 16 de marzo de 2005, se señala:

«Así, ninguna de las causas de nulidad contempladas en el artículo 62 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo, aún con cierta flexibilidad-, de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional».

Tampoco puede dejar de indicarse, por tanto, que el mandato de no indefensión que ordena el art. 24.1 de la Constitución, y para cuya salvaguardia reconoce asimismo este precepto constitucional el derecho fundamental de todas las personas a la tutela judicial efectiva en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, contrae su virtualidad a Jueces y Tribunales, como resulta de la propia literalidad de dicho precepto; y, por extensión, se proyecta también sobre las Administraciones Públicas, pero, en este caso, en relación con las potestades sancionadoras que tales Administraciones tienen atribuidas.

Esto es, un acto administrativo puede, eventualmente, llegar a lesionar alguno de los derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional (art. 14 a 29) y, en su consecuencia, incurrir en una de las causas determinantes de la nulidad de pleno derecho legalmente previstas [art. 217.1ª LGT, lo mismo que, con carácter general, art. 47.1.a) LPACAP]. Pero, en el caso del derecho fundamental reconocido por el art. 24.1, el mandato constitucional de no indefensión se dirige específicamente hacia el Poder Judicial. Y, por analogía, como decimos, se aplica también, ciertamente, a la Administración, aunque ya en estos casos en el ejercicio de las potestades anteriormente señaladas, y en la medida en que, en tanto que

expresión de un mismo (y único) «ius puniendi», 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 de la Constitución. Lo que no es el caso en el supuesto que nos ocupa, en que la revisión de oficio se plantea respecto de una liquidación tributaria. Y aunque se trata de un acto de gravamen, carece dicho acto de naturaleza propiamente sancionadora.

Todo lo que acaba de indicarse 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].

3. En definitiva, entendemos que, en el presente supuesto, si bien se consideró que no se habían presentado alegaciones, y por tanto, no se ha analizado ni contestado a las mismas en la Resolución cuya nulidad se pretende, no estamos ante un error con relevancia constitucional, puesto que, como se ha dicho, no se le ha privado de la posibilidad de solicitar tutela a través de los correspondientes recursos a los que no consta que haya acudido, y por tanto, no concurre la causa de nulidad analizada, sin que estemos tampoco, ante un procedimiento de naturaleza sancionadora, único en el ámbito administrativo en que se podría aplicar la vulneración de las garantías previstas en el art. 24.2 de la Constitución referidas a la tutela judicial efectiva.

Por todo lo expuesto, entendemos que no procede la revisión pretendida. De ahí que la Propuesta de Resolución suscrita por la Ilma. Sra. Directora de la Agencia Tributaria Canaria, es ajustada a Derecho en cuanto a la desestimación de la revisión de oficio pretendida, no concurriendo causas de nulidad, como se ha reseñado en el Fundamento IV de este Dictamen.

Una vez constatada la falta de concurrencia de la causa de nulidad de pleno derecho alegada sobre cuya base se pretende la revisión de oficio del acto promovida por la entidad interesada, resulta procedente que la resolución se abstenga de efectuar cualquier otro género de pronunciamiento.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Orden sometida a dictamen es ajustada a Derecho en cuanto a la desestimación de la pretensión de la declaración de nulidad, en los términos expuestos en los Fundamentos del presente Dictamen.