



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 4 6 7 / 2 0 2 1

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 7 de octubre de 2021.

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 de las liquidaciones núm. (...) y (...) giradas por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, en concepto de Impuesto sobre Patrimonio, ejercicios 2014 y 2015, y actuaciones sucesivas de recaudación dimanantes de dichos actos siendo la obligada tributaria (...) (EXP. 431/2021 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. Mediante oficio de 2 de agosto de 2021 –con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 1 de septiembre de 2021- se solicita por el Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, la evacuación del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias en relación con la Propuesta de Orden por la que se resuelve el procedimiento de revisión de oficio, para la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones tributarias n.º (...) y (...) giradas por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife y actuaciones sucesivas de recaudación dimanantes de las mismas, en concepto de Impuesto sobre Patrimonio, correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015, siendo la obligada tributaria (...).

2. La legitimación del Sr. Consejero para solicitar el Dictamen, la competencia de este Consejo Consultivo para emitirlo y su preceptividad 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. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), siendo de aplicación supletoria la Ley 39/2015,

* Ponente: Sra. Marrero Sánchez.

de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siendo de aplicación, como se ha indicado, entre otras normas, lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, constituida, en este caso, por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Asimismo, en cuanto al procedimiento, resultan de aplicación lo dispuesto en los arts. 4 a 6 del Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Además, de conformidad con lo previsto en el citado art. 217.4 LGT, es preciso que el dictamen sea favorable para poder proceder a la declaración de nulidad pretendida.

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»*.

4. De lo obrado en el expediente no se aprecia la existencia de deficiencias formales que, por producir indefensión al interesado, obsten un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada.

II

En cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, son los siguientes:

- (...), presentó telemáticamente sendas autoliquidaciones, el día 17 de noviembre de 2017, por el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2014 con n.º de justificante 7140061038950 por importe ingresado de 3.044,20 euros, y por el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2015 con n.º de justificante 7140061038966, por importe ingresado de 2.935,06 euros.

- El plazo de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio del año 2014 debía ser el comprendido entre los días 7 de abril y 30 de junio de 2015. La presentación fuera de plazo de la declaración motivó que por la Administración de Tributos Cedidos se dictara propuesta de liquidación, el 2 de agosto de 2018, en procedimiento de verificación de datos, por importe de 456,63 euros de recargo y 157,94 euros de intereses. En total, 614,57 euros de importe de liquidación.

La propuesta de liquidación se notifica el 31 de agosto de 2018, concediendo trámite de audiencia a la contribuyente, poniéndose fin al procedimiento tributario, sin que fueran presentadas alegaciones a la propuesta, mediante notificación de fecha 9 de enero de 2019. Tampoco fue interpuesto recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa contra la citada liquidación, por lo que ésta adquirió firmeza el 10 de febrero de 2018.

- El plazo de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio del año 2015 debía ser el comprendido entre los días 6 de abril y 30 de junio de 2016. La presentación fuera de plazo de la declaración motivó que por la Administración de Tributos Cedidos se dictara propuesta de liquidación, también el 2 de agosto de 2018, en procedimiento de verificación de datos, por importe de 440,26 euros de recargo y 42,22 euros de intereses. En total, 482,48 euros de importe de liquidación.

La propuesta de liquidación se notifica el 9 de agosto de 2018, concediendo trámite de audiencia a la contribuyente, poniéndose fin al procedimiento tributario mediante notificación de fecha 9 de enero de 2019, sin que fueran presentadas alegaciones a la propuesta. Contra esta liquidación se interpuso recurso de reposición el 13 de febrero de 2019, que fue inadmitido por Resolución de la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, bajo la consideración de que el recurso se interpuso extemporáneamente, al haber transcurrido más de un mes desde la notificación del acto recurrible. Se notificó tal Resolución el 22 de abril de 2019, mediante notificación en sede electrónica habilitada al representante legal de la contribuyente, (...). Contra dicha resolución no se interpuso reclamación económica administrativa, adquiriendo firmeza la misma con fecha 23 mayo de 2019.

- Transcurridos los plazos de pago en periodo voluntario se inicia procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, con la emisión de las providencias de apremio números PA20190000020 y PA20190000021, n.º de justificantes 9601900044475 y

960190004446 por el concepto tributario Impuesto sobre el Patrimonio declaración anual 2014 y 2015, modelo 714, por la deuda supuestamente no ingresada en voluntaria.

Contra las citadas providencias de apremio se interpone por la obligada tributaria con fecha 5 de agosto de 2019 recurso de reposición, en el que se acredita documentalmente el pago total el 19 de marzo de 2018, de los importes y conceptos reclamados por la Agencia Tributaria Canaria, a través de una previa liquidación girada, el 19 de febrero de 2018, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El recurso fue desestimado por Resolución de la Administradora de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife el 6 de mayo de 2020 (notificada el 22 de junio de 2020), al estimarse que el motivo alegado no se encuentra recogido en los motivos de oposición tasados en la normativa vigente para que pueda ser procedente la anulación.

- En el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de 9 de enero de 2019, que se había declarado extemporáneo, la obligada tributaria alegaba también el pago con fecha 19 de marzo de 2018 de la liquidación correspondiente por los recargos correspondientes a las autoliquidaciones presentadas por una previa liquidación girada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), aportando el justificante de pago por el mismo importe y motivo que el procedimiento tramitado por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife.

Asimismo, por el Servicio de Recaudación, se pone de manifiesto la anómala situación de las liquidaciones apremiadas y, tras el estudio posterior, la propia unidad gestora de los expedientes tramitados verifica la condición de no residente de la obligada tributaria, apreciando motivos para declarar la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones efectuadas en los ejercicios 2014 y 2015 del Impuesto sobre el Patrimonio, por haber sido dictados tales actos por órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio. Constatándose en las autoliquidaciones presentadas que la citada contribuyente marcó la casilla correspondiente en el apartado «*Modalidades especiales de tributación*», por tener su residencia habitual fuera del territorio español en esos años 2014 y 2015 y por lo tanto tributa por obligación real. Asimismo, también fue consignado en la casilla correspondiente el domicilio habitual del sujeto pasivo, situado en el extranjero, en la calle (...) Alemania.

De otro lado, ni en la Declaración correspondiente al ejercicio 2014, ni en la Declaración correspondiente al ejercicio 2015, la contribuyente mencionó que optara por la aplicación de la normativa propia de la Comunidad Autónoma.

III

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

- Con fecha de 11 de agosto de 2020, se dictó Acuerdo de la Subdirección de Gestión Tributaria por el que se inicia el procedimiento de nulidad de pleno derecho, instado por la Jefa de la Dependencia de Tributos Cedidos de las liquidaciones núm. (...) y (...), dictadas en materia de Impuesto sobre Patrimonio.

- En fecha 12 de agosto de 2020, se notificó a la interesada la incoación del procedimiento, concediéndole el preceptivo trámite de audiencia por un plazo de 15 días, para que pudiera alegar y presentar los documentos y justificantes que estimase pertinentes en defensa de sus derechos e intereses legítimos. Sin embargo, concluido el trámite de audiencia, no consta que se haya presentado escrito de alegación alguno por parte de la interesada.

- Con fecha 29 de julio de 2021 se emite Propuesta de Orden por la que se resuelve el procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho de las liquidaciones n.º (...) y (...) giradas por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife y actuaciones sucesivas de recaudación dimanantes de estas, en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2014 y 2015, siendo la obligada tributaria (...).

IV

1. La Propuesta de Resolución que se somete a la consideración de este Organismo Consultivo propone la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones n.º (...) y (...) giradas por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife y actuaciones sucesivas de recaudación dimanantes de estas, en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015, siendo la obligada tributaria (...), por haber sido dictadas por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia [art. 217.1 b) LGT], al no tener esa Administración competencias para la tramitación y, en su caso, la

liquidación fijando los recargos e intereses correspondientes, del Impuesto sobre el Patrimonio de las personas no residentes.

2. Este Consejo Consultivo, siguiendo constante y abundante Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha reiterado que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: 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 ello solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

3. En cuanto a la causa de nulidad esgrimida, esto es, que el acto haya sido dictado por órgano manifiestamente incompetente (art. 217.1.b LGT), el Tribunal Supremo, en relación con este vicio de nulidad, ha venido afirmando en su Sentencia de 9 de febrero de 2011, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, cuya doctrina se ha venido aplicando por los Tribunales de Justicia (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección I, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 21 de noviembre de 2018), que:

«Por otro lado en el artículo 47-1.a) de la anterior Ley de Procedimiento Administrativo cabían, en principio, también los vicios de incompetencia jerárquica o de grado, a diferencia de lo que ocurre con el artículo 62- 1.c de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que limita la nulidad de pleno derecho a los supuestos de incompetencia material o territorial y ello habría de tomarse en consideración para modular la calificación de la nulidad, en la hipótesis de que aquella incompetencia pudiera haberse considerado “manifiesta”. La más autorizada doctrina, así como la jurisprudencia mayoritaria distinguen entre la incompetencia material y la territorial, de una parte, y la jerárquica, de otra, entendiendo que sólo los dos primeros tipos de incompetencia pueden generar la nulidad radical (cfr. SSTs de 28 de abril de 1.977, 14 de mayo de 1.979 (RJ 1979, 1804) y 15 de junio de 1.981 (RJ 1981, 2689), entre otras).

Además, para generar la nulidad, la incompetencia ha de ser manifiesta, sin que exija un esfuerzo dialéctico su comprobación (STS de 11 de marzo de 1.985 (RJ 1985, 1587)), o, dicho de otro modo, ha de ser clara, incontrovertida y grave, sin que sea precisa una labor previa de interpretación jurídica (STS de 12 de junio de 1.986 (RJ 1986, 3392)).

Según la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1989 (RJ 1989, 1707), la expresión “manifiestamente incompetente” significa evidencia y rotundidad, es decir, que de forma clara y notoria el órgano administrativo carezca de competencia alguna en esta materia. Tratándose de competencia funcional hay que fijarse en si la desviación de competencia es patente».

Esta doctrina jurisprudencial, es plenamente aplicable al supuesto que nos ocupa, en el que, sin lugar a dudas nos hallamos ante una incompetencia material, manifiesta y evidente, toda vez que la Agencia Tributaria Canaria carecía de competencias para efectuar el procedimiento de verificación de datos que dio lugar a las liquidaciones impugnadas, toda vez que dicha competencia, tratándose de no residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma Canaria, corresponde al Estado a través de la AEAT.

Tal como ha quedado acreditado en el expediente administrativo, en las autoliquidaciones presentadas por la obligada tributaria se observa que la contribuyente marcó correctamente la casilla correspondiente en el apartado «*Modalidades especiales de tributación*», por tener su residencia habitual fuera del territorio español en los años 2014 y 2015 y tributa, por lo tanto, por obligación real. Asimismo, también fue consignado en la casilla correspondiente el domicilio habitual del sujeto pasivo, situado en el extranjero, en la calle (...) Alemania. Además ni en la Declaración correspondiente al ejercicio 2014, ni en la Declaración correspondiente al ejercicio 2015, la contribuyente mencionó que optara por la aplicación de la normativa propia de la Comunidad Autónoma.

En relación con esta cuestión se ha de señalar que el art. 31 de La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, dispone que:

«1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio».

Respecto a la residencia habitual dispone el art. 5.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que:

«Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Estableciendo el art. 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

«1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta».

En consecuencia, en el presente caso, como ya hemos advertido, la contribuyente es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, razón por la que corresponden las competencias para la gestión, liquidación, recaudación y revisión del Impuesto a los órganos administrativos del Estado, y no a la Comunidad Autónoma de Canarias.

En definitiva, en el presente caso se considera que al tener la obligada tributaria su residencia habitual fuera del territorio español y tributar por obligación real, la Agencia Tributaria Canaria carecía de competencias para efectuar el procedimiento de verificación de datos que dio lugar a la liquidación impugnada, ya que la tramitación del Impuesto sobre el Patrimonio competía a los órganos correspondientes del Estado que giraron el 19 de febrero de 2018 los recargos por presentación extemporánea a la citada contribuyente, quien también ha acreditado debidamente el ingreso del importe adeudado el día 19 de marzo de 2018, con la entrega del documento de pago remitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4. De lo anterior hay que concluir, pues, que concurre la causa de nulidad esgrimida para la revisión de oficio de las liquidaciones núm. (...) y (...) giradas por

la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife y actuaciones sucesivas de recaudación dimanantes de estas, en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015, siendo la obligada tributaria (...), por haber sido dictadas por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia [art. 217.1 b) LGT].

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Orden, que propone la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones núm. (...) y (...) giradas por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife y actuaciones sucesivas de recaudación dimanantes de estas, en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015, siendo la obligada tributaria (...), por haber sido dictadas por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia, se considera ajustada a Derecho, por lo que se dictamina favorablemente.