



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 1 2 8 / 2 0 2 2

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 31 de marzo de 2022.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), de la Resolución de 8 de marzo de 2018, en la que es declarado responsable subsidiario, por importe de 73.309,38 euros, de la entidad (...) (EXP. 88/2022 RO)**.

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado por el Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, es la Propuesta de Orden resolutoria de un procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), iniciado a instancia de (...), al objeto de declarar la nulidad de pleno de derecho de la resolución de derivación de responsabilidad subsidiaria dictada con fecha 8 de marzo de 2018, en la que es declarado responsable subsidiario de la entidad (...) por importe de 73.309,38 euros, de conformidad con lo previsto en el art. 43.1.b) LGT.

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde al Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo Consultivo 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. 217.4 LGT, de acuerdo con lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2.a), de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

* Ponente: Sra. Marrero Sánchez.

Además, según el art. 217.4 LGT y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo Consultivo sea favorable a la declaración pretendida, esto es, no podrá efectuarse tal declaración de nulidad en el caso de que el dictamen sea desfavorable a la misma.

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

Al procedimiento de nulidad del art. 217 LGT le es aplicable, en sus líneas esenciales, el régimen de la revisión de oficio de actos nulos de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, contenida en la LPACAP, por ser la norma aplicable al tiempo de formular la solicitud; no obstante, será de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria, por mandato de la Disposición Adicional Primera LPACAP.

Son, asimismo, aplicables, en cuanto al procedimiento de revisión, 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 LGT en materia de revisión en vía administrativa.

Esta revisión de oficio procede contra actos nulos que incurran en alguna de las causas de nulidad del art. 217.1 LGT (de similar contenido al art. 47.1 LPACAP) y que, además, sean firmes en vía administrativa, firmeza que se acredita en las actuaciones obrantes en el expediente.

4. La competencia para dictar la resolución en este procedimiento corresponde al Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, 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 art. 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»*.

De acuerdo con este último inciso, complementado por los arts. 2.a) y 41.e) de la Orden de 19 de enero de 2018, de la Consejería de Hacienda, *«por la que se atribuyen a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a*

sus unidades administrativas, funciones y competencias», se atribuye, en este caso, la competencia para elaborar y elevar la Propuesta de Resolución en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia tributaria a la Subdirección de Recaudación.

5. El procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 13 de julio de 2020 y, conforme al art. 217.6 LGT, la resolución definitiva debe dictarse antes del transcurso del plazo de un año. De no resolverse en ese plazo la solicitud habría que entenderla desestimada por silencio administrativo conforme al art. 217.6.b) LGT.

II

1. En cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, se exponen en la solicitud por el interesado en los siguientes términos:

«PRIMERA.- DE LOS HECHOS Y SUS ANTECEDENTES.- En el año 2018 me fue notificada Providencia de Apremio -documento n.º 1- con referencia PA20180071619 por la que se me reclamaba en apremio la cantidad de OCHENTA MIL SEISCIENTOS CUARENTA euros y TREINTA Y DOS céntimos (80.640,32 €).

La referida cantidad resultaba de los siguientes cálculos:

Deuda no ingresada en Voluntaria: 73.309,38 €

Recargo de Apremio 10 %: 7.330,94 €

Total a Ingresar: 80.640,32 €

Reconozco haber experimentado extrañeza dado que a fecha de la referida Providencia de Apremio PA20180071619 no tenía constancia de ninguna deuda por mi parte con esa Agencia Tributaria Canaria. Posteriormente y a lo largo de los años 2018, 2019 y 2020 se me han notificado varias diligencias de embargo, sin que en ningún momento tuviera conocimiento del origen de la deuda en cuya ejecución se dictaban. Embargos trabados sobre bienes y cuentas bancarias que no son de mi exclusiva titularidad, pues mi esposa, (...), con quien estoy casado en separación de bienes de acuerdo con la Ley británica, no tiene la condición de deudora al ser yo el único destinatario de la reclamación de esa Agencia Tributaria Canaria.

** Se aportan como Documentos n.º 2 a n.º 5 Diligencias de Embargo de fechas 9/10/2019, 10/10/2019, 6/02/2020 y 7/02/2020.*

No he sabido hasta la fecha del 10/07/2020 que he sabido (sic) que la Providencia de Apremio PA20180071619 y las sucesivas Diligencias de embargo sobre mi patrimonio y cuentas

corrientes -y el de mi esposa (...), ajena a todo el procedimiento al no tener posición deudora- trae causa del procedimiento de Derivación de Responsabilidad por deudas tributarias con número de referencia 2017/761603, iniciado contra mí al haber sido administrador de la mercantil (...) hasta la mitad del año 2014.

Así pues, la mercantil (...) resultaba ser deudora a la Agencia Tributaria Canaria de la cantidad de SETENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS NUEVE euros y TREINTA Y OCHO céntimos (73.309,38 €) y ante su insolvencia, se inició el mencionado procedimiento de Derivación de Responsabilidad por Deudas Tributarias 2017/761603 -del que no recuerdo tener conocimiento- que terminó a finales de 2017 mediante Resolución dictada por la Agencia Tributaria Canaria, por la que se me declaraba responsable subsidiario de la deuda de la mercantil (...) y se me requería el pago de la cantidad de SETENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS NUEVE euros y TREINTA Y OCHO céntimos (73.309,38 €).

La deuda reclamada a (...) y de la que se me declaraba responsable subsidiario se refería al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TPAJD) referido a las compraventas de oro a particulares por profesionales o empresas. Como el criterio del Tribunal Supremo a través de su Auto de 13/11/2014 y del Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 20/10/2016 era el de considerar que las operaciones de compraventa de oro a particulares realizadas entre los años 2014 a 2018 no estaban sujetas al pago del ITPAJD, afirmo que la resolución por la que se pone fin al expediente de Derivación de Responsabilidad por deudas tributarias con número de referencia 2017/761603 impugnada es nula de pleno derecho al tener origen en una deuda inexistente reclamada a la mercantil (...) y por ello lo son todas las dictadas en su ejecución.

SEGUNDA.- FUNDAMENTOS JURÍDICO-MATERIALES.

1.-Improcedencia de la deuda tributaria reclamada.- La mercantil (...) de la que fui administrador hasta el año 2014, en el que presenté mi dimisión, tenía como objeto social, entre otros, la actividad de compraventa de artículos de joyería para su posterior reventa a talleres de fundición. La compra de dichos artículos de joyería se hacía mayormente a particulares. Las adquisiciones de oro, plata y platino realizadas tenían por destino su transformación y reventa a talleres de fundición para la fabricación de lingotes, siendo por ello parte de la propia actividad empresarial. El argumento que mantuvo siempre (...) ante dicha Agencia Tributaria Canaria fue que tales adquisiciones se hacían dentro del marco de una actividad empresarial, que es ajena al ámbito de aplicación del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (sentencias del Tribunal Supremo de 18/01/1996; en el mismo sentido sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21/06/2007 y de 29/06/2007).

De acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: “No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Este argumento, ha sido acogido, desde que la deuda fue reclamada en su día a (...) por varios Juzgados de lo Contencioso-Administrativo y también, se ha visto reflejado en las resoluciones de varios Tribunales Económico-Administrativos regionales y en el Auto del Tribunal Supremo de 13/11/2014 y en Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20/10/2016 que señalaba entre otras cosas lo siguiente:

“ (...) dada la contundencia de la afirmación del auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2014 sobre la existencia de doctrina legal, este Tribunal Central y en aras de los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y eficacia, acata dicho pronunciamiento y procede a modificar su criterio anterior”.

De acuerdo con la legislación y jurisprudencia mencionadas, las adquisiciones de artículos de joyería realizadas en el ámbito de una actividad empresarial no están sujetas al pago del impuesto de transmisiones patrimoniales y ello es así, porque entender que toda transmisión onerosa que no está sujeta a tal impuesto lo estaría al impuesto general indirecto canario es una afirmación que vulnera el principio de neutralidad fiscal (principio consagrado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras sentencia de 12/05/2011).

La ilegalidad de la deuda tributaria por el concepto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el caso presente, tiene su fundamento en que los artículos adquiridos en el ejercicio de la compraventa de oro son revendidos por el empresario a otro empresario, el taller de fundición y fabricación de lingotes, operación ésta sí, sujeta a IGIC y que permite al empresario que revende repercutir el IGIC soportado.

Entender lo contrario supone dar carta de naturaleza a una ficción jurídica construida por la Administración tributaria para justificar la línea seguida en los últimos años por ésta según la cual “todo lo que no se sujeta a IGIC lo está al ITPAJD y viceversa”, afirmación que dista mucho de ser cierta a la vista de numerosa jurisprudencia y trabajos de la doctrina científica más autorizada.

II.- Improcedencia de la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria. Inaplicación del artículo 43.1 b) de la LGT. Debo reiterar los argumentos que (...) pudo plantear en su día acerca de la procedencia de la deuda tributaria reclamada, porque la afirmación que hace la Agencia Tributaria Canaria de una pretendida negligencia por mi parte en la administración de la empresa es absolutamente falsa.

Debo afirmar que la defensa de la empresa ante la improcedencia de una deuda tributaria es un ejemplo de la debida diligencia de un administrador; debe recordarse, en tal sentido, que la deuda surge de un Acta de Disconformidad y ello determina que manifestarse disconforme con la deuda es también defender los intereses de la empresa con la debida diligencia por parte de un administrador que, sabedor de la falta de ajuste a derecho de una deuda tributaria, debe defender los intereses de la empresa ante la Agencia Tributaria Canaria.

La afirmación de la ilegalidad de la deuda tributaria de cuyo pago se me declara responsable subsidiario, debe traerse a colación, pues tengo tanto derecho como lo tuvo la mercantil afectada en su día, para defender la ilegalidad de dicha deuda, todo ello, amparado en mi derecho de defensa consagrado en el artículo 24 de la Constitución.

(...)».

2. Por todo lo expuesto, el interesado considera que todos los actos dictados en el procedimiento tributario que nos ocupa están viciados de nulidad, incurriendo en las causas de nulidad establecidas en el art. 217.1.a), c), y e) LGT y la fundamenta en «*que la resolución cuya revisión tributaria se solicita lesiona mis derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, resulta que tiene un contenido imposible al traer causa de una inspección tributaria a la mercantil (...) por una deuda que se considera ilegal y no conforme a Derecho y porque los actos de apremio y embargo dictados posteriormente en ejecución de la resolución adolecen de la misma nulidad de pleno derecho que aquella resolución de la que traen causa*».

III

Constituyen antecedentes relevantes para la resolución del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho los siguientes:

- El 27 de octubre de 2017 se dicta por la Dependencia de Investigación Patrimonial Propuesta de Resolución por la que se declara a (...), en su condición de administrador social de la entidad (...), responsable subsidiario del pago de las deudas de dicha entidad por importe de 73.309,38 euros, una vez declarada fallida ésta, al ignorarse la existencia en el patrimonio del deudor de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro de la totalidad de la deuda. En este momento se concede trámite de audiencia al interesado, si bien, tras dos intentos infructuosos de notificación por correo postal, el primero el 7 de noviembre de 2017 en el domicilio fiscal del interesado sito en (...), con resultado «*Dirección incorrecta*», y el segundo el día 20 de noviembre de 2017 en el domicilio que consignó en el modelo 600 con número de justificante 6000226709495 en la calle (...), con resultado «*Desconocido*», se procede a notificar, de acuerdo al

procedimiento establecido en el art. 112 LGT, mediante inserción del anuncio de citación por comparecencia en el BOE n.º 2017/296 y fecha 6 de diciembre de 2017, resultando notificado el interesado por el citado procedimiento con fecha 22 de diciembre de 2017, sin que conste la presentación de alegaciones.

- El 8 de marzo de 2018 se dicta por la Dependencia de Investigación Patrimonial Resolución por la que se procede a declarar, en el expediente de derivación de responsabilidad número 20170000761603, a (...), responsable subsidiario de la entidad (...), en virtud de lo establecido en el art. 43.1.b) LGT, asciendo el importe de la responsabilidad a 73.309,38 euros.

A pesar de que, al ser el contribuyente una persona física y por tanto, no obligado a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas, de acuerdo con lo previsto en el art. 41.1 LPACAP, se da de alta voluntaria en el Censo de e-notificaciones (Dirección Electrónica Habilitada) con fecha 11 de diciembre de 2017, por lo que la referida resolución es puesta a disposición del interesado el 8 de marzo de 2018 a las 17:19 horas en su dirección electrónica habilitada, resultando notificada al día siguiente, sin que conste que contra aquélla se haya interpuesto por el interesado recurso de reposición o reclamación económico administrativa.

- El 23 de julio de 2018 se notifica a (...), a través de la dirección electrónica habilitada, la providencia de apremio número PA20180071619 (justificante 9661700032740) por importe de 80.640,32 euros.

IV

En lo que se refiere a la tramitación del presente procedimiento de nulidad de pleno derecho, podemos señalar lo siguiente:

El procedimiento se inició a través de la presentación el día 13 de julio de 2020, del escrito de solicitud en que se pretende la nulidad de pleno derecho de la Resolución de derivación de responsabilidad subsidiaria dictada con fecha 8 de marzo de 2018, en la que es declarado responsable subsidiario de conformidad con lo previsto en el art. 43.1.b) LGT, por importe de 73.309,38 euros, de la entidad (...)

- El 17 de septiembre de 2020 se emitió por la Jefa del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria informe 12/2020, relativo a las alegaciones efectuadas por el interesado en su escrito de interposición de la revisión de oficio que nos ocupa, señalando:

«Una vez examinadas las alegaciones planteadas por el recurrente en su solicitud, las mismas se reducen a la alegación de la improcedencia tanto de la deuda tributaria reclamada como de la propia declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria.

En relación con dicha alegación, hay que tener presente los siguientes antecedentes:

- Con fecha 27/10/2017 se dicta propuesta de resolución y trámite de alegaciones en relación al inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria ex. artículo 43.1b) LGT en el expediente de derivación de responsabilidad número 20170000761603, seguido contra (...), con NIF: (...), en relación al deudor principal (...), con NIF (...). Tras dos intentos infructuosos de notificación por correo al interesado de la citada propuesta, realizados el primero el 7/11/2017 en la dirección: (...), con resultado "Dirección incorrecta" y el segundo el 20/11/2017 en la dirección(...), con resultado "Desconocido", se procede a su notificación de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 112 de la LGT, resultando notificado el interesado por el citado procedimiento con fecha 22/12/2017.

- No consta la presentación de alegaciones en el citado expediente.

- Con fecha 8/03/2018 se dicta resolución por la que se procede a declarar en el expediente de derivación de responsabilidad número 20170000761603 a (...), con NIF: (...), responsable subsidiario de la entidad (...), con NIF (...), en virtud de lo establecido en el artículo 43.1b) de la LGT, ascendiendo el importe de la responsabilidad a 73.309,38 €.

Dicha resolución es notificada al interesado con fecha 09/03/2018, a través de la Dirección Electrónica Habilitada.

- No consta que el interesado haya interpuesto recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la resolución del procedimiento de derivación de responsabilidad al que se refiere la nulidad o revocación solicitada.

- Con fecha 23/07/2018 se le notifica a (...) a través de la Dirección Electrónica Habilitada la providencia de apremio número PA20180071619 (justificante 9661700032740) por importe de 80.640,32 €».

- El 5 de octubre de 2021 se concedió trámite de audiencia al interesado según lo dispuesto en el art. 217.4 LGT y 5.3 del Reglamento General de desarrollo de la citada norma, de lo que recibe notificación el 6 de octubre de 2021, compareciendo en su representación (...), el 29 de octubre de 2021, momento en el que se entrega copia documental del expediente para la formulación de alegaciones, sin que conste la presentación de las mismas.

- El 28 de octubre de 2021 se recibe por la Administración oficio del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a de Santa Cruz de Tenerife, de 21 de octubre de 2021, por el que se comunica la interposición por parte del interesado de Recurso Contencioso Administrativo n.º

187/2021, contra la desestimación presunta de la solicitud de nulidad de pleno derecho o en su defecto revocación de la resolución de derivación de responsabilidad subsidiaria dictada el 8 de marzo de 2018, emitiéndose al respecto informe 34/2021 por la Jefa del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria en el que se reitera el contenido del informe 12/2020, adjuntando, a efectos de completar la documentación remitida en su día, copia de la aplicación informática MAGIN en la que consta el alta voluntaria en el Censo de e-notificaciones (Dirección Electrónica Habilitada) de (...) desde el 11 de diciembre de 2017.

Asimismo, respecto a la liquidación objeto de derivación al responsable se indica que se encuentra actualmente en fase de apremio, con fecha de notificación de la providencia de apremio número PA20180071619 de 23 de julio de 2018, no estando suspendida.

En este punto, hemos de señalar, como reiteradamente ha indicado este Consejo Consultivo, que, a pesar de haberse iniciado el procedimiento contencioso administrativo, por desestimación presunta, la Administración continúa obligada a resolver de forma expresa, en virtud de los arts. 21 y 24.3.b) LPACAP, sin que se halle vinculada al sentido del silencio. Ello, sin perjuicio de la resolución judicial que se dicte en su día.

- El 30 de abril de 2021 se dicta Propuesta de Orden resolutoria desestimatoria de la nulidad instada.

V

1. La Propuesta de Resolución desestima la solicitud de nulidad de pleno derecho, al considerar el órgano instructor que no concurre ninguna de las causas de nulidad alegadas por el interesado.

2. Para resolver adecuadamente la cuestión planteada, se ha de fijar, en primer lugar, el objeto y la causa de la revisión de oficio objeto de análisis, a la vista del escrito de interposición del interesado. Y ello, toda vez que aquél se dirige a instar la revisión de oficio que nos ocupa por razones tanto de forma como de fondo.

Así, en su escrito inicial el interesado esgrime los siguientes argumentos:

1)«En el año 2018 me fue notificada Providencia de Apremio -documento n.º 1- con referencia PA20180071619 por la que se me reclamaba en apremio la cantidad de OCHENTA MIL SEISCIENTOS CUARENTA euros y TREINTA Y DOS céntimos (80.640,32 €).

La referida cantidad resultaba de los siguientes cálculos:

Deuda no ingresada en Voluntaria: 73.309,38 €

Recargo de Apremio 10 %: 7.330,94 €

Total a Ingresar: 80.640,32 €

Reconozco haber experimentado extrañeza dado que a fecha de la referida Providencia de Apremio PA20180071619 no tenía constancia de ninguna deuda por mi parte con esa Agencia Tributaria Canaria. Posteriormente y a lo largo de los años 2018, 2019 y 2020 se me han notificado varias diligencias de embargo, sin que en ningún momento tuviera conocimiento del origen de la deuda en cuya ejecución se dictaban.

(...)

No he sabido hasta la fecha del 10/07/2020 que he sabido (sic) que la Providencia de Apremio PA20180071619 y las sucesivas Diligencias de embargo sobre mi patrimonio y cuentas corrientes -y el de mi esposa (...), ajena a todo el procedimiento al no tener posición deudora- trae causa del procedimiento de Derivación de Responsabilidad por deudas tributarias con número de referencia 2017/761603, iniciado contra mí al haber sido administrador de la mercantil (...) hasta la mitad del año 2014».

2) «La deuda reclamada a (...) y de la que se me declaraba responsable subsidiario se refería al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TPAJD) referido a las compraventas de oro a particulares por profesionales o empresas. Como el criterio del Tribunal Supremo a través de su Auto de 13/11/2014 y del Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 20/10/2016 era el de considerar que las operaciones de compraventa de oro a particulares realizadas entre los años 2014 a 2018 no estaban sujetas al pago del ITPAJD, afirmo que la resolución por la que se pone fin al expediente de Derivación de Responsabilidad por deudas tributarias con número de referencia 2017/761603 impugnada es nula de pleno derecho al tener origen en una deuda inexistente reclamada a la mercantil (...) y por ello lo son todas las dictadas en su ejecución. (...) ».

3) El acto recurrido incurre en la causa prevista en la letra e) del art. 217.1 LGT, esto es, incurrir el acto en una omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, si bien se no concreta cuál es la omisión que alega.

3. Pues bien, ante todo, 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 ella sólo 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 41/2019, de 7 de febrero, 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido). 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.

Así pues, no pueden ser objeto de revisión de oficio y, por ende, de análisis en el presente caso, como veremos, las cuestiones objeto de las alegaciones del interesado atinentes al fondo de los procedimientos tributarios.

4. Sentado lo anterior, entraremos en el análisis de cada una de las alegaciones del interesado.

1) En primer lugar, en relación con el conocimiento de las actuaciones y, por tanto, de la eventual causa de nulidad de la letra a) del art. 217.1 LGT, señala la Propuesta de Resolución:

«El artículo 217.1 a) de la LGT que el contribuyente considera vulnerado, hace referencia a aquellos actos que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Para analizar la causa de nulidad de pleno derecho del art. 217 de la LGT en lo que a la lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional se refiere, es preciso partir del hecho de que las disposiciones sobre los derechos fundamentales plantean el problema de su vaguedad, puesto que a pesar de su aplicación directa y de la vinculación de todos los poderes públicos a los derechos fundamentales, no son normas programáticas ni directivas. Los preceptos que establecen derechos fundamentales son alegables valorando la oportunidad y pertinencia de la aplicación al caso concreto (sentencia Tribunal Constitucional 16/82). Para que se produzca lesión constitucional es necesario que el interesado se vea en una situación de indefensión causando un perjuicio real y efectivo en las posibilidades de defensa.

Es evidente que el recurrente no se vio mermado ni limitado en sus posibilidades de defensa ante la Administración tributaria. Con fecha 8 de marzo de 2018, se dicta por la Dependencia de Investigación Patrimonial resolución por la que procede a declarar a (...)

responsable subsidiario de la entidad (...), ascendiendo el importe de la responsabilidad a 73.309,38€. Dicha resolución se pone a disposición del interesado con fecha 8 de marzo de 2018 y 17:19 horas, en su dirección electrónica habilitada, resultando notificado a las 10:08 horas del día siguiente. El recurrente, si no estaba de acuerdo con dicha resolución, debió interponer recurso de reposición o reclamación económica administrativa en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación de la resolución. Por tanto, no se aprecia omisión de trámite procedimental atentatorio contra los derechos del contribuyente. No cabe por tanto invocar el motivo del artículo 217.1 a), esto es, actos dictados en materia tributaria en cuanto no se le ha ocasionado indefensión, habiendo esta Administración tributaria cumplido escrupulosamente con lo dispuesto en la legislación vigente».

Efectivamente, tal y como consta debidamente acreditado en el expediente, el devenir de las actuaciones pone de manifiesto la diligencia exigible a la Administración en materia de notificaciones, constando una más que exigible tendencia por su parte a verificar en todo momento la recepción de las notificaciones por su destinatario. Así, consta documentado en el expediente y se detalla en el informe de 17 de septiembre de 2020 de la Jefa del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria informe 12/2020, relativo a las alegaciones efectuadas por el interesado en su escrito de interposición de la revisión de oficio que nos ocupa, lo siguiente:

«Una vez examinadas las alegaciones planteadas por el recurrente en su solicitud, las mismas se reducen a la alegación de la improcedencia tanto de la deuda tributaria reclamada como de la propia declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria.

En relación con dicha alegación, hay que tener presente los siguientes antecedentes:

- Con fecha 27/10/2017 se dicta propuesta de resolución y trámite de alegaciones en relación al inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria ex. artículo 43.1b) LGT en el expediente de derivación de responsabilidad número 20170000761603, seguido contra (...), con NIF: (...), en relación al deudor principal (...), con NIF (...). Tras dos intentos infructuosos de notificación por correo al interesado de la citada propuesta, realizados el primero el 7/11/2017 en la dirección: (...), con resultado "Dirección incorrecta" y el segundo el 20/11/2017 en la dirección(...), con resultado "Desconocido", se procede a su notificación de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 112 de la LGT, resultando notificado el interesado por el citado procedimiento con fecha 22/12/2017.

- No consta la presentación de alegaciones en el citado expediente.

- Con fecha 8/03/2018 se dicta resolución por la que se procede a declarar en el expediente de derivación de responsabilidad número 20170000761603 a (...), con NIF: (...),

responsable subsidiario de la entidad (...), con NIF (...), en virtud de lo establecido en el artículo 43.1b) de la LGT, ascendiendo el importe de la responsabilidad a 73.309,38 €.

Dicha resolución es notificada al interesado con fecha 09/03/2018, a través de la Dirección Electrónica Habilitada.

- No consta que el interesado haya interpuesto recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la resolución del procedimiento de derivación de responsabilidad al que se refiere la nulidad o revocación solicitada.

- Con fecha 23/07/2018 se le notifica a (...) a través de la Dirección Electrónica Habilitada la providencia de apremio número PA20180071619 (justificante 9661700032740) por importe de 80.640,32 €».

Como bien señala la Propuesta de Resolución, en contra de lo alegado por el interesado, cabe concluir que todas las notificaciones cursadas tanto a lo largo del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria ex. art. 43.1.b) LGT en el expediente de derivación de responsabilidad número 20170000761603, seguido contra (...), se han efectuado con arreglo a derecho, no apreciándose ninguna irregularidad procedimental que comporte la nulidad de pleno derecho, habiéndose desplegado por la Administración la diligencia exigible en su deber de notificación, sin que se realizaran alegaciones ni se presentara recurso alguno en los plazos establecidos legalmente, no habiéndose conculcado, por tanto, los derechos de defensa del interesado.

2) En segundo lugar, en relación con la causa de nulidad del art. 217.1.c), alegada por el interesado, y que viene constituida por los actos de contenido imposible, ha de recordarse la doctrina sentada por este Consejo Consultivo, siguiendo la jurisprudencia al efecto (v.g. DCC 208/2016, de 28 de junio):

«La determinación de la casuística de los de actos nulos por su contenido imposible ha sido apreciada con prudencia por la doctrina y la jurisprudencia, para evitar que se amplíe inadecuadamente el supuesto legal a cualquier acto desprovisto de fundamento jurídico.

En palabras del Tribunal Supremo, “Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La Jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de este (...)” (STS de 3 de diciembre de 2008, con cita de las Sentencias de 6 de noviembre de 1981 y 9 de mayo de 1985).

El Consejo de Estado, en su Dictamen 246/2007, de 15 de marzo, que se remite al Dictamen 1.531/1996, de 30 de mayo- señala que “la revisión de oficio, sobre todo si es por causa de nulidad de pleno derecho, es una medida tan drástica e implica una potestad tan exorbitante que debe aplicarse con mucho tiento. Así lo viene advirtiendo este Consejo, con apelación a la Jurisprudencia, en numerosos dictámenes (como el 42.107/1979, de 23 de marzo; el 297/1993, de 22 de julio; o el 1.387/1994, de 21 de septiembre) (...). Este rigor, que no admite interpretaciones extensivas ni aplicación a supuestos de hecho dudosos, es más exigible si cabe cuando -como ocurre en el presente caso- se invoca como causa de nulidad del acto su contenido imposible, por la razón que se expone en el Dictamen 45.742, de 7 de junio de 1984, donde se dice: ‘El Consejo de Estado se ha mostrado cauteloso a la hora de apreciar la causa de nulidad consistente en el contenido imposible de los actos administrativos, tratando de evitar en concreto que a través de tal causa se canalice todo supuesto de ilegalidad o prohibición’. Así pues, la imposibilidad del contenido apunta más al aspecto material que al legal. Es imposible lo que materialmente no se puede realizar, bien sea porque va contra las leyes físicas o bien porque parte de un supuesto de hecho irreal o inexistente”.

Por otra parte, este Consejo Consultivo ha mantenido la línea que acaba de ser reproducida en relación con esta causa de nulidad. Así, en los DDCCC 376/2011, 599/2012 y 12/2016 se señaló lo siguiente:

“El Tribunal Supremo (Sentencias de 31 de mayo de 2012, 3 de diciembre de 2008, 17 de enero de 2005 y 19 de mayo de 2000, entre otras) señala que la nulidad de pleno Derecho de actos administrativos que tengan un contenido imposible prevista en el artículo 62.1.c) de la LRJAP-PAC es trasunto en el régimen de dichos actos del principio que expresa el artículo 1.272 del Código Civil para los contratos. La nulidad de actos cuyo contenido sea imposible ha sido apreciada siempre con suma prudencia por la doctrina y la jurisprudencia, que trata de evitar que se amplíe inadecuadamente el supuesto legal a cualquier acto desprovisto de fundamento jurídico para ser dictado.

La imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de Procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, pero no imposibilidad legal con carácter general, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (arts. 63 LRJAP-PAC y 83.2 de la LJCA), lo que podría ocasionar que por esta vía se llegase a considerar que cualquier acto contrario a la ley es nulo de pleno derecho por tener un contenido imposible por incompatible con la ley; la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto.

Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus

términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La Jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de este (Sentencias de 6 de noviembre de 1981 y 9 de mayo de 1985)”».

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, el procedimiento de revisión de oficio en materia tributaria debe ser abordado con talante 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.

Resulta, pues, evidente que, en aplicación de la mencionada doctrina, en el presente caso no se cumple con este requisito, pues esgrime el interesado la ilegalidad de la liquidación efectuada a la empresa de la que es declarado responsable subsidiario, en base a una argumentación jurídica que, en su caso, debió utilizarse en el procedimiento ordinario, no siendo la vía de la revisión de oficio el cauce adecuado para revivir procedimientos finalizados.

En este sentido señala, correctamente la Propuesta de Resolución:

«En cuanto a los razonamientos expuestos por el interesado para argumentar su pretensión de nulidad en lo previsto en el artículo 217.1 c) de la LGT, esto es, cuando el acto

tenga un contenido imposible, argumenta que la deuda trae causa en el procedimiento inspector seguido contra el deudor principal, (...), con número de expediente 2012/0202, por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD en lo sucesivo) como consecuencia de las compraventas de oro efectuadas por la mercantil con los particulares, y que considera no ajustada a Derecho amparándose en diversos pronunciamientos, como la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de octubre de 2016. Dicha resolución señala “En el caso concreto de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del Impuesto sobre el IVA como de la modalidad TPO del ITP”.

Si bien las alegaciones que invoca el interesado se refieren a vicios que se pudieron plantear a través de los recursos ordinarios, por tratarse de cuestiones ordinarias de legalidad, en cuanto al fondo del asunto, no se da el supuesto contenido en el artículo 217.1 c) de la LGT alegado por el contribuyente dado que, entre otras consideraciones, la sentencia de 1996 del Tribunal Supremo no puede considerarse jurisprudencia en sentido estricto del término».

Por todo ello, como ya anticipábamos, no procede entrar a debatir la cuestión de fondo del recurso instado por el interesado, pues como se ha señalado, *a priori*, infringir manifiestamente la ley no es motivo de nulidad radical, sino de revocación, en su caso de lo que podría ser la revocación prevista en el art. 219 LGT que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 221.3 LGT, podría dar lugar, en caso de cumplirse con los requisitos para ello, a una devolución de ingresos indebidos, en caso de haberse pagado.

Sin embargo, en los procedimientos de revocación previstos en el art. 219 LGT, no resulta preceptiva la solicitud de dictamen a este Consejo Consultivo, por lo que nada más se puede añadir al respecto, como se ha señalado reiteradamente por este Organismo (por todos, Dictámenes 309/2016, de 29 de septiembre, y 460/2017, de 19 de diciembre).

3) En tercer lugar, alega el interesado la causa prevista en la letra e) del art. 217.1 LGT, esto es, incurrir el acto en una omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido, si bien no concreta cuál es la omisión que se ha producido y que le ha generado la pretendida indefensión.

En su caso, cabe relacionar esta causa con la señalada en primer lugar por el interesado, atinente a la falta de notificación por parte de la Administración, respecto de la cual ya nos hemos pronunciado, concluyéndose con la adecuada

notificación de los actos procedimentales. En todo caso, como bien señala la Propuesta de Resolución, ha de señalarse:

«En relación con el argumento esgrimido por el interesado de considerar que se ha producido una omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido para ello previsto en el art 217.1 e) de la LGT, interesa citar al Consejo Consultivo de Canarias que señala que no basta la inobservancia de cualquier trámite procedimental para declarar la nulidad absoluta. Así el Dictamen 413/2014, de 12 de noviembre, incide en que “los defectos formales necesarios para aplicar la nulidad ex artículo 62.1.e) de la LRJAP-PAC deben ser de tal magnitud que pueden 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, solo producirá el radical efecto de anular las actuaciones cuando haya ocasionado la efectiva indefensión del interesado”.

Las circunstancias concurrentes en el presente caso no hacen sino demostrar que en el procedimiento llevado a cabo por la Administración no se le ocasionó indefensión al interesado, el cual tuvo conocimiento de la resolución del procedimiento que le fue notificada en la dirección electrónica habilitada con fecha 9 de marzo de 2018 y número de certificado 3383545. El inicio del procedimiento de responsabilidad tributaria fue notificado en los distintos domicilios que le constaban a esta Agencia Tributaria y al no poder ser hallado en ellos, se procedió a la notificación conforme al procedimiento establecido en el artículo 112 de la LGT, dado que en la fecha en la que las notificaciones se intentaron no se había dado de alta en el sistema de notificaciones electrónicas».

Por tanto, no ha quedado probado por el solicitante de la nulidad que ni las notificaciones practicadas en este expediente, ni los distintos actos administrativos recaídos en los procedimientos tributarios relacionados, hayan lesionado derechos o libertades de amparo constitucional, o hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

5. Por todo lo expuesto, debe concluirse que la Propuesta de Orden resolutoria se considera conforme a Derecho pues, no concurriendo las causas de nulidad alegadas por el interesado, no procede la declaración de nulidad de pleno derecho de la Resolución de derivación de responsabilidad subsidiaria dictada con fecha 8 de

marzo de 2018, en la que (...), es declarado responsable subsidiario de la entidad (...).

CONCLUSIÓN

La Propuesta de Orden resolutoria de sentido desestimatorio se considera conforme a Derecho, sin que proceda la declaración de nulidad solicitada.