



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 291/2022

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 14 de julio 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 por la que se resuelve el procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), de la Resolución del procedimiento de comprobación limitada en materia del Impuesto General Indirecto Canario por la que la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Las Palmas dicta liquidación provisional el 4 de julio de 2018, dimanante del expediente 20180000070333 (EXP. 248/2022 RO)*.*

FUNDAMENTOS

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 revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), al objeto de declarar la nulidad de la Resolución de 4 de julio de 2018, por la que se resuelve el procedimiento de comprobación limitada cuyo objeto era la comprobación del cumplimiento de las obligaciones relativas al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) con ocasión de la importación del vehículo (...), con matrícula (...) (expediente n.º 20180000070333).

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 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de acuerdo con lo que preceptúa la

* Ponente: Sra. de León Marrero.

Disposición Adicional Primera, apartado 2.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

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 Ley General Tributaria 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 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»*.

4. El presente procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 8 de julio de 2021, por lo que, conforme al art. 217.6 LGT, la resolución definitiva debería dictarse antes del transcurso del plazo de un año.

5. 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

1. A tenor del escrito del interesado, presentado el 2 de septiembre de 2021, en cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, son los siguientes:

«PRIMERO.- ANTECEDENTES.-

Con el inicio por el órgano de recaudación tributario de la vía ejecutiva para el cobro de la deuda que nos ocupa en el presente caso, esta parte ha podido tener conocimiento, tras la vista del expediente administrativo para la impugnación del apremio, de la existencia de la Resolución de la Agencia Tributaria Canaria de fecha 6 de febrero de 2018 por la que se inicia el procedimiento de comprobación limitada con nº de expediente 20180000070333, cuyo objeto era la comprobación del cumplimiento de las obligaciones relativas al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) con ocasión de la importación del vehículo (...), con matrícula (...), con fecha de primera matriculación el 29/11/13, y nº de bastidor (...), que llegó a Canarias el día 13/05/14, como pasaje.

Se insiste en este punto que el compareciente nunca tuvo conocimiento de la referida Resolución, por lo que no pudo ejercer su derecho de defensa; no pudiendo formular alegaciones contra la misma.

Así mismo, posteriormente, fue dictada Resolución de esa Agencia Tributaria Canaria de fecha 4 de julio de 2018 que resuelve el referido procedimiento de comprobación limitada; dictando liquidación provisional por importe de 3.868,36 euros.

De la citada Resolución tampoco tuvo conocimiento el compareciente, quedando la misma firme en vía administrativa y resultando por tanto de aplicación el procedimiento de recurso de revisión de actos nulos de pleno derecho, conforme a lo dispuesto en el art. 217 de la LGT:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Que tengan un contenido imposible.

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g)Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.”

En el presente caso resulta de aplicación la circunstancia regulada en el art. 217.1.a), e), f) de la LGT.

Se hace constar que en evitación de reiterar y aportar nuevamente documentación adjunta con nuestro anterior escrito presentado el 8 de julio de 2021, se solicita se tengan por aportados a la presente solicitud de declaración de nulidad.

SEGUNDO.- Prescripción del derecho de la Administración Tributaria a exigir el cobro del IGIC por la importación del vehículo M. Benz con matrícula (...). Nulidad del procedimiento de comprobación limitada.

La Resolución cuya nulidad se solicita, de fecha 4 de julio del 2018, mantiene que el procedimiento de comprobación limitada que nos ocupa tiene por objeto la comprobación del cumplimiento de las obligaciones relativas al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) con ocasión de la importación del vehículo (...), con matrícula (...), con fecha de primera matriculación el 29/11/13, y n.º de bastidor (...), que llegó a Canarias el día 13/05/14, como pasaje; dictando liquidación provisional por importe de 3.868,36 euros.

En efecto, considera la Administración Tributaria que el compareciente, como obligado tributario, está sujeto al pago del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) por el hecho imponible consistente en la importación del vehículo marca M.-BENZ, modelo A200, matrícula (...).

Sin perjuicio de la presente solicitud para la declaración de nulidad de pleno derecho de la resolución resolutoria del procedimiento de comprobación limitada, como conoce esa Agencia Tributaria por el justificante de pago aportado a las actuaciones, con fecha 9 de junio de 2021 el compareciente ha procedido al abono de la deuda, que también le ha sido notificada por error en vía de apremio mediante Providencia notificada el 13 de junio de 2021, y contra la que se ha interpuesto el preceptivo recurso administrativo. Se ha procedido al abono de la misma en evitación de ver incrementada la cuantía de la deuda con recargos e intereses y que por la Administración se realicen actuaciones ejecutivas y embargos tendentes a su cobro. Por ello se anticipa que caso de declararse la nulidad de dicha resolución se solicitará la devolución de ingresos indebidos.

Pues bien, como se ha expuesto el procedimiento de comprobación limitada que nos ocupa deviene nulo de pleno derecho, puesto que cuando se inicia cuando ya había prescrito el derecho de la Administración para exigir el cobro de la deuda que se reclama.

En efecto, tal como se indica en la propia Resolución de 4 de julio de 2018 cuya nulidad se solicita, el objeto del procedimiento de comprobación limitada es el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), considerando la Administración Tributaria que el compareciente, está sujeto al pago del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) por el hecho imponible

consistente en la importación del vehículo marca M.-BENZ, modelo A200, matrícula (...), dictando liquidación provisional por importe de 3.868,36 euros.

Por tanto, tratándose el objeto del referido procedimiento de comprobación limitada de una deuda aduanera de importación, resulta necesario tener en consideración lo dispuesto en cuanto a la prescripción de estas deudas por el artículo 103 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión; que establece literalmente los límites de la deuda aduanera, con el siguiente tenor literal:

“Artículo 103 Límites de la deuda aduanera

1. No se podrá notificar ninguna deuda aduanera una vez que haya transcurrido un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.”

En el mismo sentido, se pronunciaba el anterior art. 221.3 del Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario:

“Artículo 221

3. La comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.”

Por tanto, a la vista de lo anterior, se constata que existe un plazo de prescripción para la Administración de forma que la notificación del importe de los derechos de importación o de exportación que proceda pagar no puede efectuarse una vez que haya expirado el plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

En este sentido, tal como la propia Resolución de 4 de julio de 2018 señala, en relación con el nacimiento de la deuda aduanera, debemos traer a colación el artículo 18.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que establece lo siguiente:

“Se devengará el Impuesto en las importaciones cuando los importadores las soliciten, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable. En caso de falta de solicitud de importación en los plazos que reglamentariamente se prevean, el Impuesto se entenderá devengado en el momento de la entrada efectiva en el ámbito territorial de aplicación de este Impuesto conforme se define en el artículo 3.º de la presente Ley.”

Por tanto, tal como afirma la referida Resolución objeto de este procedimiento de revisión, el devengo y, por ende, el nacimiento de la deuda aduanera, se produjo el 13/05/14, por lo que el 13/05/17 habría prescrito el derecho de la Administración a exigir el cobro de la citada deuda.

Sin embargo, tal como se ha expuesto en los antecedentes, la Administración Tributaria inició el procedimiento de comprobación limitada mediante Resolución de fecha 6 de febrero de 2018 de la que no tuvo conocimiento el compareciente, finalizando el mismo mediante la Resolución, de fecha 4 de julio de 2018; poniéndose de manifiesto que dicha Resolución, y por ende aquellas de las que trae causa objeto del procedimiento de comprobación las son nulas de pleno derecho conforme a lo dispuesto en el art. 217.1.a), e) y f) de la LGT, puesto que ha quedado manifiestamente constatado que cuando el mismo se inicia, el 6 de febrero de 2018, ya había prescrito el plazo de tres años de la Administración para notificar la deuda aduanera que conformaba el objeto del citado procedimiento de comprobación limitada.

En efecto, del estudio del propio expediente se evidencia que la falta de notificación al compareciente del inicio de las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada, invalidan la resolución de fecha 4 de julio de 2018, por la que se resuelve dicho procedimiento y se dicta liquidación provisional, adquiriendo un derecho para reclamar el cobro de una deuda careciendo de los requisitos esenciales para ello, puesto que, no solo se ha dictado sin seguir el procedimiento legalmente establecido al privar al interesado del derecho de audiencia para formular alegaciones (art. 217.e) y f) LGT), sino que además, el procedimiento se inicia cuando ya había prescrito el derecho de la Administración para exigir su cobro y, por ende, lesionando el ejercicio del derecho a la defensa (art. 217.1.a) LGT, originando una situación de total indefensión proscrita por el art. 24 CE.

Por tanto, como señalábamos en los antecedentes, ha quedado acreditado que concurre en el presente caso la circunstancia regulada en el art. 217.1.a), e), y f) de la LGT, resultando procedente el inicio del procedimiento de nulidad que contempla dicho precepto, debiendo declararse la nulidad de pleno derecho de la Resolución de fecha 4 de julio de 2018 y de las actuaciones por las que se inicia el procedimiento de comprobación limitada de las que trae causa».

2. En este caso, para completar adecuadamente los antecedentes del presente procedimiento, es preciso hacer referencia a la exposición de los hechos que se hace en la Propuesta de Orden resolutoria, y que obran debidamente documentados en el expediente, manifestándose al respecto:

«PRIMERO.- El 13 de mayo de 2014 entra en Canarias como pasaje, a bordo del buque (...), el vehículo (...), con matrícula (...), con fecha de primera matriculación el 29 de noviembre de 2013 y n.º de bastidor (...).

SEGUNDO.- De los datos obrantes en poder de la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Las Palmas se constata que no se ha presentado la declaración de importación (DUA) a fin de liquidar la deuda relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias devengados con ocasión de la importación del mencionado vehículo. Por ello, el 18 de mayo de 2017, se acuerda requerir a (...), destinatario del bien importado, para que aporte la documentación justificativa del destino del vehículo de

acuerdo con lo previsto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en lo sucesivo).

Con fechas 30 de mayo y 1 de junio de 2017, se intenta notificar el citado requerimiento en el domicilio fiscal del obligado tributario, sito en calle (...), en franjas horarias distintas, siendo el resultado de los intentos de notificación "ausente de reparto", dejando aviso en el buzón, sin que la documentación fuese retirada de la correspondiente oficina de correos.

Finalmente, con fecha 12 de julio de 2017, se procede a notificar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 112 de la LGT, mediante publicación en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria de anuncio de citación para notificación por comparecencia del mencionado requerimiento, entendiéndose notificado el interesado por dicho procedimiento con fecha 28 de julio de 2017, al no producirse tal comparecencia.

TERCERO.- Por acuerdo del jefe de Negociado de Gestión Tributaria de fecha 6 de febrero de 2018, se dispone la iniciación del procedimiento de comprobación limitada con número de expediente 2018000070333, con el objeto de efectuar la liquidación del IGIC respecto de la importación del vehículo citado anteriormente.

Con fechas 14 y 16 de febrero de 2018 se intenta notificar el citado acuerdo de inicio en el domicilio fiscal del obligado tributario, sito en calle (...), a las 16:56 y 10:30 horas respectivamente, siendo el resultado de los intentos de notificación "ausente de reparto", dejando aviso en el buzón, sin que la documentación fuese retirada de la correspondiente oficina de correos. Finalmente, se procede a notificar de acuerdo con lo previsto en el artículo 112 de la LGT mediante publicación, en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, de anuncio de citación para notificación por comparecencia de la propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones, entendiéndose notificado el interesado por dicho procedimiento el 30 de marzo al no producirse tal comparecencia.

CUARTO.- No consta que el obligado tributario haya hecho uso de su derecho a formular alegaciones.

QUINTO.- Con fecha 4 de julio de 2018, se dicta por la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Las Palmas liquidación provisional con n.º de documento LIQR6201800007033301 que pone fin al procedimiento de comprobación limitada por un importe total de 3.868,36€ (3.307,50€ de cuota y 560,86€ de intereses).

Con fechas 19 y 24 de julio de 2018 se intenta notificar la liquidación provisional en el domicilio fiscal del obligado tributario, sito en la calle (...), a las 10:29 y 17:08 horas respectivamente, siendo el resultado de los intentos de notificación "ausente de reparto", dejando aviso de llegada en el buzón, sin que la documentación fuese retirada de la

correspondiente oficina de correos. Ante los intentos infructuosos de notificación al interesado en su domicilio fiscal, se procede de acuerdo con lo previsto en el artículo 112 de la LGT mediante publicación el 3 de octubre de 2018, en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, de anuncio de citación para notificación por comparecencia de la citada liquidación provisional, entendiéndose notificado el interesado por el citado procedimiento el 19 de octubre de 2018, al no producirse tal comparecencia.

No consta la presentación de recurso de reposición o reclamación económica administrativa contra la resolución del mencionado procedimiento».

III

1. En lo que se refiere a la tramitación del presente procedimiento, el mismo se inició a través de la presentación, el día 8 de julio de 2021, del escrito del interesado, si bien en el mismo se instaba recurso extraordinario de revisión de la Resolución de 4 de julio de 2018 ya referida.

2. Dada la imprecisión del escrito presentado por el interesado el día 8 de julio de 2021 (pues, si bien se solicita recurso extraordinario de revisión ex art. 244.1.a) LGT, sin embargo, se fundamenta el mismo en la prescripción del tributo), el 4 de agosto de 2021 se insta a aquél a aclarar lo solicitado.

3. Así, el interesado presenta escrito el 2 de septiembre de 2021 que califica de "solicitud de declaración nulidad: procedimiento de nulidad del art. 217 LGT." Alega la concurrencia de las causas de nulidad previstas en las letras a), e) y f) del referido art. 127 LGT.

4. El 24 de marzo de 2022 se emitió informe por parte del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria Canaria, señalándose:

«PRIMERO. - En cuando a las referencias jurídicas que realizan en el punto primero de su escrito reseñar que la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo común de la Administraciones Públicas tienen carácter supletorio en esta materia por lo que se debe acudir a los cauces legales establecidos en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo que es la que regula la materia

Disposición adicional primera de la Ley 39/2015:

(...) 2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específico y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley.

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria aduanera, así como su revisión en vía administrativa.

Además, precisar que, vista la documentación, remitida por el Servicio de Asistencia Jurídica no se observa que la solicitud se encuentre contemplada en ninguno de los supuestos específicamente contemplados para el recurso extraordinario de revisión, y que vienen recogidos en el artículo 244.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el artículo 37.1 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Canarias, que tiene idéntica redacción

Artículo 244.1 de la LGT:

El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración Tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económicos-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.

c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.”

SEGUNDO. - El recurrente argumenta que se anule la liquidación porque conforme a lo dispuesto en el artículo 103.1 del Reglamento (UE) N.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión había prescrito, por haber transcurrido tres años.

Artículo 103.1

No se podrá notificar ninguna deuda aduanera una vez que haya transcurrido un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

En el presente caso, no puede admitirse esta interpretación porque el IGIC no es un tributo aduanero

En este sentido el artículo 2 de la Ley 20/91 define al IGIC como tributo estatal que grava (...) las importaciones de bienes.

La disposición Adicional Cuarta, de la Ley citada anteriormente, dispone que, para lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se opongan a lo establecido en la misma

En definitiva, recordar que Canarias conforme a lo dispuesto en el artículo cuatro del Código Aduanero de la Unión forma parte del territorio aduanero comunitario, pero no de aplicación del IVA, por lo que la entrada del vehículo constituye una importación fiscal pero no aduanera, y que la Comunidad Autónoma de Canarias no tiene ninguna competencia en régimen aduanero, sólo fiscales, conforme a lo dispuesto en el artículo 149 de nuestra Constitución.

En este sentido, en la introducción de los bienes en las islas Canarias intervienen dos administraciones:

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AET) que es competente en relación a los derechos arancelarios.

Y la Agencia Tributaria Canaria que es competente en relación a los tributos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, entre los que se encuentra el IGIC.

Por lo expuesto, el plazo de prescripción es de cuatro años, ya que la norma aplicable es la Ley General Tributaria, que concretamente en su artículo 66 letra a) dispone que

Prescribirán a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación

Por último, reseñar que también presentó recurso de reposición contra la providencia de apremio

TERCERO. - Respecto a la posible indefensión alegada en su solicitud de nulidad de pleno derecho reseñar que esta Administración ha cumplido con la previsión legal al remitirle todos los intentos de notificación al domicilio fiscal que tiene declarado desde antes de iniciarse el expediente de comprobación limitada objeto de controversia y en que para más inri, incluso está empadronado desde el 6 de marzo de 2016.

Por esta razón, al ser su domicilio fiscal y su domicilio de empadronamiento, todos los intentos de notificación del expediente de comprobación limitada se remitieron a la dirección situada en la calle (...) en la provincia de S.

El acuerdo de inicio del expediente de comprobación limitada se intentó notificar el día 14 de febrero de 2018 a las 16:56 h y el día 16 de febrero de 2018 a las 10:30.

La resolución del expediente de comprobación limitada se intentó notificar el día 19 de julio de 2018 a las 10:29, y el día 24 de julio a las 17:08h conforme se comprueba el certificado de correos (cumpliendo el plazo de 3 días hábiles de la ley (39/2015).

Por lo expuesto, al no notificarse por causa no imputable a esta Administración se procedió conforme con lo dispuesto en el artículo 112 de la LGT, a notificarse por comparecencia mediante su publicación en el Boletín Oficial del Estado tanto el acuerdo de inicio como la resolución que finalizó el procedimiento y en ninguno de los dos casos consta que haya comparecido».

5. El 24 de marzo de 2022, se le otorgó el trámite de vista y audiencia al interesado, habiendo presentado escrito de alegaciones el 22 de abril de 2022 en las que, por primera vez, alega:

« (...) a mayor abundamiento, esta parte quiere hacer constar que no ha incumplido ninguna obligación fiscal, ya que no procede liquidar en ningún caso el Impuesto General Indirecto Canario correspondiente al citado vehículo ya que el vehículo en cuestión (...) llegó a Canarias el día 13/05/14, como pasaje y salió de la isla el 28 de agosto de 2014, apenas 2 meses y medio después de su entrada tal y como se acredita en el billete del referido vehículo emitido por (...), que se aporta como documento n.º 1 a los efectos oportunos, por lo que no procede el devengo del referido impuesto, constatándose igualmente la nulidad de la Resolución impugnada».

6. El día 27 de mayo de 2022 se emitió la Propuesta de Orden resolutoria de sentido desestimatorio.

IV

1. La Propuesta de Resolución desestima la revisión de oficio, puesto que el órgano instructor considera que no procede declarar la nulidad de pleno derecho de la Resolución de 4 de julio de 2018, dictada en el procedimiento de comprobación limitada con n.º de expediente 20180000070333, en relación con el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), puesto que se considera que no concurren las causas de nulidad alegadas por el interesado.

2. Antes de entrar en el fondo del asunto, es preciso señalar, una vez más, que 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 (por todos, Dictamen de este Consejo 467/2021, de 7 de octubre, que reitera el pronunciamiento de este Organismo en el mismo sentido).

3. En el presente asunto, teniendo en cuenta lo manifestado por el interesado en su solicitud, procede afirmar que su objeto está constituido, por un lado, por la determinación de si se ha realizado o no correctamente la notificación de la Resolución de 4 de julio de 2018, cuya revisión se pretende, y, por otro, por la eventual prescripción de la deuda tributaria, alegando el interesado:

« (...) en el presente caso, son de aplicación los apartados a), e) y f) del transcrito precepto legal al entender que “ (...) se evidencia que la falta de notificación al compareciente del inicio de las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada, invalidan la resolución de fecha 4 de julio de 2018, por la que se resuelve dicho procedimiento y se dicta liquidación provisional, adquiriendo un derecho para reclamar el cobro de una deuda careciendo de los requisitos esenciales para ello, puesto que, no solo se ha dictado sin seguir el procedimiento legalmente establecido al privar al interesado del derecho de audiencia para formular alegaciones (art. 217.e y f) LGT), sino que además, el procedimiento se inicia cuando ya había prescrito el derecho de la Administración para exigir su cobro y, por ende, lesionando el ejercicio del derecho a la defensa (art. 217.1. a) LGT, originando una situación de total indefensión proscrita por el art. 24 CE (...) ».

En relación con el primer elemento, cabe señalar que en el expediente remitido a este Organismo consta la documentación que acredita la certeza de que, antes de la notificación edictal de la Resolución cuya nulidad se insta, y de los procedimientos anteriores, hubo dos intentos de notificación en el domicilio del interesado sito en la calle (...) en la provincia de Sevilla, domicilio que constaba como domicilio fiscal del recurrente e incluso como lugar de empadronamiento y que, de hecho, en el procedimiento que nos ocupa señala él mismo como dirección a efectos de notificaciones.

Así, tal y como señala la Propuesta de Orden y consta debidamente documentado en el expediente, con fechas 14 y 16 de febrero de 2018 se intenta notificar el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada con número de expediente 20180000070333, con el objeto de efectuar la liquidación del IGIC respecto de la importación del vehículo del interesado, en el domicilio fiscal del obligado tributario, a las 16:56 y 10:30 horas respectivamente, siendo el resultado de los intentos de notificación *«ausente de reparto»*, dejando aviso en el buzón, sin que la documentación fuese retirada de la correspondiente oficina de correos. Finalmente, se procede a notificar de acuerdo con lo previsto en el art. 112 de la LGT mediante publicación, en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, de anuncio de citación para notificación por comparecencia de la propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones,

entendiéndose notificado el interesado por dicho procedimiento el 30 de marzo al no producirse tal comparecencia.

No consta que se hayan presentado alegaciones por el interesado.

Asimismo, el 4 de julio de 2018, se dicta por la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Las Palmas liquidación provisional con n.º de documento LIQR62018000007033301 que pone fin al procedimiento de comprobación limitada por un importe total de 3.868,36€ (3.307,50€ de cuota y 560,86€ de intereses), intentando notificar la liquidación provisional al domicilio fiscal del obligado tributario con fechas 19 y 24 de julio de 2018, a las 10:29 y 17:08 horas respectivamente, siendo el resultado de los intentos de notificación *«ausente de reparto»*, dejando aviso de llegada en el buzón, sin que la documentación fuese retirada de la correspondiente oficina de correos. Ante los intentos infructuosos de notificación al interesado en su domicilio fiscal, nuevamente se procede de acuerdo con lo previsto en el art. 112 de la LGT mediante publicación el 3 de octubre de 2018, en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, de anuncio de citación para notificación por comparecencia de la citada liquidación provisional, entendiéndose notificado el interesado por el citado procedimiento el 19 de octubre de 2018, al no producirse tal comparecencia.

No consta que se hallan presentado alegaciones por el interesado.

Por tanto, debemos concluir que se han realizado correctamente las notificaciones al obligado tributario, lo que determina que no se ha omitido ningún trámite en el procedimiento, y, por ende, no se le ha causado indefensión alguna a aquél, habiéndose tramitado conforme a Derecho el procedimiento tributario.

4. En lo que se refiere al modo de efectuar las notificaciones en los procedimientos administrativos como el que nos ocupa, se ha de tener en cuenta que en el art. 110 LGT, se establece:

«Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.

1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.”

Y en el art. 112 LGT se establece que:

“Artículo 112. Notificación por comparecencia.

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado".

La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección».

Asimismo, este Consejo Consultivo, en el Dictamen 77/2021, de 25 de febrero, entre otros muchos, ha señalado en relación con las notificaciones que:

«` Admitido, de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva (STC 59/1998, de 16 de marzo, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC

221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4; 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2), debemos recordar que, como presupuesto general, lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo´.

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

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

Pero también hemos puesto énfasis en el hecho de que la buena fe no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aun cuando los interesados no hayan actuado con toda la

diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente (SSTC 76/2006, de 13 de marzo y 2/2008, de 14 de enero), bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo; 163/2007, de 2 de julio; 223/2007, de 22 de octubre; 231/2007, de 5 de noviembre; y 150/2008, de 17 de noviembre), (...)”.

Sentados los criterios expuestos, concluía en congruencia con ellos este Organismo con ocasión del DCC 201/2017 antes mencionado:

“Una vez fijados con claridad los criterios que permiten determinar en cada caso concreto si debe o no entenderse que el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado (y, por ende, se le causó o no indefensión material), procede distinguir, fundamentalmente, entre los supuestos en los que se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma (o reclamadas en la interpretación de las mismas por la doctrina de esta Sala), y aquellos otros en los que alguna o algunas de dichas formalidades no se respetan.

En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción -iuris tantum- de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado (...)».

Pues bien, esta doctrina resulta plenamente aplicable al presente caso y determina que, teniendo en cuenta los hechos probados, no concurren las causas a) y e) del art. 217.1 LGT, pues las notificaciones se hicieron conforme a Derecho, debiendo presumirse *iuris tantum* que los actos llegaron a conocimiento del interesado, no produciéndose, pues, indefensión alguna.

5. En relación con la alegación efectuada por el interesado relativa a que ha prescrito el derecho de la Administración para liquidar y exigir el pago de la liquidación, y, por ende, de la concurrencia de la causa del art. 217.1.f), debe señalarse lo siguiente:

En primer lugar, como bien señala la Propuesta de Resolución, y así lo indica el informe del Servicio, procede denegar la alegación relativa a la prescripción, sin perjuicio de que la prescripción en sí no da lugar a nulidad, a menos que, como alega el interesado, ello conduzca a alguna de las causas tasadas de nulidad, lo que, como veremos, no concurre en este caso.

Pues bien, como señala la Propuesta de Resolución, en este caso no había prescrito la deuda, porque el IGIC, en contra de lo expresado por el interesado, no es un tributo aduanero. Así:

«Entiende el interesado y así lo señala en su solicitud, que el objeto del procedimiento incoado es una deuda aduanera de importación y que, por consiguiente, hay que estar a lo dispuesto en el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, en concreto en su artículo 103 que regula los límites de la deuda aduanera. En definitiva, el recurrente solicita que se proceda a la anulación de la liquidación dimanante del procedimiento de comprobación limitada por el concepto de IGIC dado que, conforme a lo dispuesto en el artículo 103.1 del citado Reglamento, había prescrito el derecho de la Administración tributaria a exigir el pago de la deuda liquidada al haber transcurrido, a la fecha de inicio del procedimiento de comprobación limitada, un periodo de más de tres años desde el momento de la introducción del vehículo en Canarias. El citado artículo preceptúa:

«No se podrá notificar ninguna deuda aduanera una vez que haya transcurrido un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera»

En el presente caso, no puede admitirse esta interpretación porque el IGIC no es un tributo aduanero.

En este sentido, el artículo 2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias define al IGIC como « (...) un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, (...) las importaciones de bienes». Asimismo, en la Disposición Adicional Cuarta de la citada Ley se dispone «para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se oponga a lo establecido en la misma».

A mayor abundamiento, recordar que Canarias, conforme a lo dispuesto en el artículo cuatro del Código Aduanero de la Unión, forma parte del territorio aduanero comunitario pero no de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por lo que la entrada del vehículo constituye una importación fiscal pero no aduanera. Así, en la introducción de los bienes en las Islas Canarias intervienen dos administraciones: La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) que es competente en relación a los derechos arancelarios y la Agencia Tributaria Canaria (ATC) que es competente en relación a los tributos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, entre los que se encuentra el IGIC.

Visto lo anterior y habida cuenta que la normativa aplicable es la LGT, la prescripción es objeto de regulación en los artículos 66 a 70 del texto legal.

«Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a)El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b)El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

(...) ».

(...)

Por lo expuesto, el plazo de prescripción para exigir el cobro de una deuda tributaria liquidada es de cuatro años, tal y como señala el art. 66.2 de la LGT, y dicho plazo se ve interrumpido conforme al art. 68.2. a) por cualquier acción por parte de la Administración tributaria dirigida a la recaudación de la deuda.

De lo anterior se desprende que, a la fecha de inicio del procedimiento de comprobación limitada, esto es, 6 de febrero de 2018, no había prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar y exigir el importe de la deuda liquidada. Asimismo, con el inicio del procedimiento de comprobación limitada se interrumpe el plazo de prescripción de la Administración tributaria para exigir el pago de la deuda reclamada.”

En definitiva, no puede admitirse la alegación de prescripción de la deuda tributaria».

Sentado lo anterior, debemos ahora explicar que, aun habiendo prescrito la deuda tributaria, lo que se ha rechazado ya, en todo caso, ello no daría lugar a la aplicación de ninguna causa de nulidad, no cabiendo esgrimir, como pretende el interesado, la concurrencia de la causa f) del art. 217.1 LGT, relativa a «los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición».

En este sentido, ha señalado en numerosas ocasiones este Consejo Consultivo (v.g. DCC 354/2014, de 9 de octubre):

«A estos efectos es preciso tener en cuenta que el supuesto de nulidad de pleno derecho que ahora nos ocupa se introdujo inicialmente por la Ley 30/1992, luego recogido en la Ley General Tributaria. Como se estableció en el apartado IX de la exposición de motivos de la citada Ley 30/1992, esta inclusión fue una consecuencia del régimen jurídico que la ley estableció en materia de actos presuntos, de tal forma que en aquellos supuestos en los cuales por aplicación del régimen establecido en el art. 43 se adquiriera una facultad o un derecho sin que el particular cumpliera los requisitos esenciales para su adquisición, debía la Administración poder revisar el acto por incurrir en un supuesto de nulidad de pleno derecho. Esta regulación no obstante también incluye los actos expresos dictados por la Administración y así ha sido recogido por el art. 217 LGT ya citado.

Ahora bien, de la citada regulación resulta que la revisión se dispone cuando el acto administrativo contrario al ordenamiento jurídico permite que el particular haya adquirido derechos o facultades careciendo de los requisitos esenciales para que tal adquisición se produjera. No procede por ello su aplicación a la propia Administración, en el sentido pretendido, aun en el supuesto de que se haya llevado a cabo una aplicación incorrecta de las normas jurídicas que han de regir su actividad. Es el administrado quien ha de haber adquirido esos derechos o facultades, lo que no acontece en el presente supuesto.

No procede por ello declarar la nulidad del acto por aplicación de la causa prevista en el apartado f) del artículo 62.1.f) LRJAP-PAC ni por el art. 217 LGT, en todo caso de aplicación preferente».

Por ello, no cabe, al amparo de la causa prevista en el apartado f) del art. 217.1 LGT [47.1.f) LPACAP], declarar la nulidad de pleno Derecho de la Resolución dictada por la Administración poniendo fin al procedimiento de comprobación limitada que determinó la liquidación provisional en materia de Impuesto General Indirecto Canario instado por el interesado. Carece manifiestamente de fundamento pretender la nulidad radical de un acto administrativo alegando que éste atribuye a la Administración autora del mismo, un derecho para cuya adquisición carece de los requisitos esenciales.

Asimismo y en relación con la alegación formulada en el trámite de audiencia, relativa a que el vehículo del interesado sólo permaneció en Canarias desde el 13 de mayo de 2014 hasta el 28 de agosto de 2014, aportando al efecto el billete de (...) de regreso a Huelva del vehículo como pasaje, por lo que no estaba sujeto su traslado al IGIG al no llegar a los seis meses previstos al efecto, tampoco daría lugar a la invocación de esta causa de nulidad, ni de ninguna otra, sino que debió ser invocado en el procedimiento de comprobación limitada.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución sometida a la consideración de este Consejo Consultivo es conforme a Derecho, no siendo procedente acordar la nulidad de pleno derecho de la resolución objeto del presente procedimiento de revisión de oficio, por los motivos indicados en el Fundamento IV de este Dictamen.