



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 2 9 6 / 2 0 2 2

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 20 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 Resolución del procedimiento de revisión de oficio iniciado a instancia de (...), en representación de (...), por el que solicita la nulidad de pleno derecho de la resolución del procedimiento sancionador número 114/2020/MFH (EXP. 251/2022 RO)**.

F U N D A M E N T O S

I

1. Por el Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, se solicita dictamen preceptivo de este Consejo Consultivo en relación con la Propuesta de Resolución del procedimiento de nulidad de pleno derecho formulada con fecha 7 de junio de 2022, en relación con la Resolución del procedimiento sancionador número 114/2020/MFH, dictada con fecha 21 de agosto de 2020 (y notificada el siguiente 9 de septiembre).

2. La legitimación del Sr. Consejero para solicitar el Dictamen, la competencia de este Consejo Consultivo para emitirlo y su preceptividad, resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación, el primer precepto, con el art. 217.4, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

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 LGT 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

* Ponente: Sr. Suay Rincón.

las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Asimismo, en cuanto al procedimiento, resulta de aplicación lo dispuesto en los arts. 4 a 6 del Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA).

4. La competencia para dictar la resolución correspondiente en este expediente corresponde al Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria (ATC), aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, que *«la resolución de los procedimientos incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217 de la Ley General Tributaria de los actos dictados en materia tributaria por los órganos de la Agencia corresponde al titular de la Consejería competente en materia tributaria. La tramitación del procedimiento corresponde a la Agencia»*.

5. Ciertamente, ha transcurrido el plazo máximo de un año para proceder a la resolución y notificación del presente procedimiento. Sin embargo, al tratarse en puridad de un procedimiento iniciado mediante solicitud del interesado, en la medida en que procede de un recurso de reposición que en garantía de los derechos de defensa se reconduce a la vía de la revisión de oficio, no procede la caducidad del procedimiento, sino que únicamente cabe entender la desestimación por silencio administrativo de la solicitud (art. 217.6 LGT).

No obstante, aun transcurrido el mencionado plazo máximo, y sin perjuicio de los efectos administrativos y en su caso económicos que ello pueda comportar, sobre la Administración sigue pesando el deber de resolver expresamente (art. 103.2 LGT)

6. 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. En cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, los antecedentes del caso son los siguientes:

1.1. Mediante Acuerdo de 23 de abril de 2018, se inició un procedimiento tributario de comprobación limitada, por la Agencia Tributaria Canaria, siendo el obligado tributario objeto del citado procedimiento de comprobación.

1.2. El procedimiento de comprobación limitada finalizó mediante Resolución de la Administración de tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife, por la que se dictó el día 11 de febrero de 2020 una liquidación provisional en

materia de devolución parcial de la cuota del Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, correspondiente a los periodos mensuales comprendidos entre septiembre de 2015 y octubre de 2016, en la que se pone de manifiesto que el obligado tributario obtuvo indebidamente devoluciones por importe de 632,32 euros, reclamando en su consecuencia el reintegro de las cantidades irregularmente obtenidas, al no haber acreditado que el vehículo incorporado al Censo de agricultores y transportistas del citado Impuesto hubiese estado activo y afecto a la actividad en el periodo objeto de revisión. Se reclama en consecuencia al obligado tributario el reintegro de las cantidades irregularmente obtenidas.

1.3. Mediante Resolución de 17 de febrero de 2020, y debido justamente a la indebida obtención de devoluciones fiscales en los términos que acaban de reseñarse, la Administración de tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife acordó la incoación de expediente sancionador y propuso la imposición de una multa de 316,16 euros (en cuantía reducida, de 165,98 euros), por la comisión sucesiva de 14 infracciones leves, correspondientes a los meses transcurridos durante el período antes indicado en que se obtuvieron por parte del obligado tributario los beneficios fiscales antes señalados.

1.4. Mediante Resolución de fecha 21 de agosto de 2020, la Administración tributaria impuso la multa de 165,98 euros de acuerdo con lo expuesto, al amparo del art. 193.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por la obtención indebida de las devoluciones parciales de la cuota del Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, en el periodo objeto de revisión en el procedimiento tributario, mencionado anteriormente. Esta resolución se notificó el 9 de septiembre de 2020 al hijo del beneficiario, personado a tal fin en la correspondiente Oficina de Correos.

1.5. En fecha 22 de octubre de 2020 presenta el obligado tributario recurso de reposición contra la Resolución del procedimiento sancionador de 21 de agosto de 2020. Discrepa de la fecha en que se le notificó esta resolución que, si bien identifica con toda claridad como la resolución impugnada, sin embargo estima que tal notificación tuvo lugar el 24 de septiembre de 2020.

1.6. Finalmente, la Administración de tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife, por Resolución de fecha de 9 de febrero de 2021, por una parte, acordó:

« (...) Inadmitir por extemporáneo el recurso de reposición presentado (...) .”

Si bien, asimismo, dispuso a continuación:

“Trasladar al órgano competente de la Agencia Tributaria Canaria, para su sustanciación, la petición de “ (...) revisión de actos nulos de pleno derecho prevista en el artículo 217.1, e) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (...) pues prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello (...), contenida en el escrito interposición del recurso de reposición de 21 de octubre de 2020 (...) ».

2. La discrepancia en la fecha de la notificación de la resolución sancionadora pudiera acaso haber sido así relevante a los efectos de la admisión del recurso de reposición, pero carece de toda relevancia a los efectos del presente procedimiento de revisión de oficio.

En una interpretación sumamente favorable al ejercicio del derecho de defensa, la Administración acuerda la reconducción del recurso (potestativo de reposición), en efecto, al procedimiento actualmente en curso (de revisión de oficio) y en el que se practican sin solución de continuidad respecto de las actuaciones anteriores los trámites siguientes:

2.1. Con la misma fecha de 9 de febrero de 2021, se traslada al Servicio de Asistencia Jurídica para que informe sobre la petición de nulidad de pleno derecho formulada en el mencionado recurso de reposición presentado por el obligado al pago del tributo.

2.2. Se concede trámite de audiencia al interesado según lo dispuesto en el art. 217.4 LGT y 5.3 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RRVA), sin que conste la presentación de alegaciones.

2.3. En fecha 7 de junio de 2022, se emite la Propuesta de Orden Resolutoria del procedimiento de revisión de oficio, que entiende que no procede declarar la nulidad de pleno derecho de la Resolución del procedimiento sancionador de fecha 21 de agosto de 2020 con núm. de expediente 114/2020/MFH.

Sobre esta Propuesta de Resolución es sobre la que se requiere ahora nuestro parecer favorable (art. 217.4 LGT), indispensable para acordar en su caso la revisión del acto que constituye el objeto del procedimiento de revisión.

III

1. Este Consejo Consultivo, siguiendo la constante y abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo, viene reiterando sin descanso 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 solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

2. En cuanto a la causa de nulidad esgrimida por el interesado en el supuesto que nos ocupa, esto es, que el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello [art. 217.1.e) LGT], desde el Dictamen 402/2013, al menos, también venimos afirmando que la apreciación de la citada causa de nulidad, conforme reiterada jurisprudencia, implica que no basta con que se haya incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, por esencial y trascendental que sea, sino que es absolutamente necesario que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, de tal forma que se produce una clara, manifiesta y ostensible omisión de dicho procedimiento, con ausencia de trámites sustanciales (SSTS de 4 de enero de 1983, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 22 de marzo de 1994, 15 de octubre de 1998, 17 de marzo de 2000, 26 de marzo de 2001, entre otras).

Añadiendo que *«para declarar la nulidad en la omisión del procedimiento legalmente establecido han de concurrir los siguientes requisitos, como sostiene la Sentencia de 15 de octubre de 1997, de esta Sala y jurisprudencia precedente (desde la Sentencia de 21 de marzo de 1988), que dicha infracción ha de ser clara, manifiesta y ostensible, lo que supone que dentro del supuesto legal de nulidad se comprendan los casos de ausencia total del trámite o de seguir un procedimiento distinto (...)»* (véase, por todas, la STS de 15 de marzo de 2005).

Por otra parte, en nuestro Dictamen 274/2014, de 22 de julio, también señalamos que « (...) los defectos formales necesarios para aplicar la nulidad ex art. 62.1.e) LRJAP-PAC deben ser de tal magnitud que pueda entenderse que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento, no bastando con la omisión de alguno de sus trámites y resultando necesario ponderar en cada caso la esencialidad del trámite o trámites omitidos y las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido. De tal forma que la omisión de requisitos formales, incluso del esencial representado por el trámite de audiencia, sólo producirá el radical efecto de anular las actuaciones cuando haya ocasionado la efectiva indefensión del interesado».

3. Cierto es que, en relación con la regularidad en la práctica de las notificaciones administrativas, el Consejo de Estado en su dictamen con número de expediente: 1047/2019, advierte:

«Es doctrina de este Consejo de Estado que la revisión de oficio de los actos administrativos constituye un cauce de utilización excepcional y de carácter limitado, ya que comporta que, sin mediar una decisión jurisdiccional, la Administración pueda volver sobre sus propios actos, dejándolos sin efecto. De ahí que no baste cualquier vicio jurídico para 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. La interpretación estricta de las causas de nulidad que recoge el artículo 62.1 de la Ley 30/1992 (ahora, el artículo 47.1 de la Ley 39/2015) es reflejo del carácter excepcional que la nulidad de los actos tiene, frente a su anulabilidad, en el ordenamiento jurídico administrativo.

Partiendo de la importancia capital que tiene la notificación de los actos administrativos, entendida como la actuación que se dirige a poner en conocimiento de los interesados los actos que se produzcan en los procedimientos administrativos y afecten a sus derechos e intereses y que les abre, consiguientemente, la posibilidad de plantear frente a tales actos las iniciativas que estimen necesarias y aconsejables, este Consejo ha tenido muchas ocasiones de examinar el alcance que una defectuosa notificación o una ausencia de notificación pueden tener para una eventual nulidad de pleno derecho de las actuaciones en las que se inserte.

Particularmente, en los casos en que una notificación incorrecta o una falta de notificación priva a los interesados de poder hacer uso de trámites de alegaciones, prueba o audiencia en el procedimiento de que se trate, entiende el Consejo de Estado que la incorrecta notificación o la ausencia de ella proyecta sus efectos sobre ulteriores actuaciones del procedimiento administrativo en que haya tenido lugar, en la medida en que vacía de contenido y utilidad, o incluso prescinde de trámites esenciales para ese procedimiento. Siendo ello así, ha de recordarse que, de acuerdo con una reiterada jurisprudencia y doctrina

de este Consejo, la omisión de trámites esenciales de un procedimiento administrativo incurre en la causa de nulidad consistente en prescindirse del procedimiento legalmente establecido (artículos 62, número 1, e), de la Ley 30/1992 y 47, número 1, e), de la Ley 39/2015). Cuando la omisión o la defectuosa realización de un trámite esencial produce, además, indefensión al interesado, debe entenderse producida una conculcación del artículo 24, número 1, de la Constitución, que encajaría en el supuesto previsto en el artículo 62, número 1, a), de la Ley 30/1992. En aplicación de esos criterios, este Consejo ha apreciado que, en tales casos, se incurría en la aludida causa de nulidad de pleno derecho (...)».

4. Sin embargo, no es este el supuesto que concurre en este caso que se nos ha planteado, toda vez que el objeto de la revisión de oficio es la Resolución de 21 de agosto de 2020, por el que se impone al interesado una multa de 316,16 euros (en cuantía reducida, de 165,98 euros).

Así queda perfectamente identificado por el interesado (como no podía ser menos, por otra parte) el objeto de su recurso de reposición interpuesto en fecha 22 de octubre de 2020, del que deriva el presente procedimiento de revisión de oficio, como ya antes ha quedado expuesto.

Y, por tanto, lo que ahora ha de verificarse es que se han observado las exigencias requeridas por el ordenamiento jurídico para las notificaciones administrativas, exclusivamente, en relación con el procedimiento sancionador que, iniciado con fecha 17 de febrero de 2020, culminó en la Resolución de 21 de agosto de 2020 antes mencionada.

Pues bien, esto sentado, según se refiere en la Resolución de 21 de agosto de 2020: «En la fecha 10 de julio de 2020 se notifica al obligado tributario el acuerdo de inicio del expediente sancionador y la propuesta de resolución del expediente que se instruye con el número SAT 1º14/2020. El obligado tributario no ha presentado alegaciones a la propuesta de resolución».

Aduce el interesado en su recurso de reposición (del que deriva el presente procedimiento de revisión de oficio, como ya se ha indicado de modo reiterado) que no recibió notificación alguna de la propuesta de resolución del expediente; aunque, ciertamente, dentro de su recurso llama la atención que se refiera a este extremo únicamente en el apartado de los hechos y apenas se limite el recurso a una mera mención de la indicada circunstancia.

Por el contrario, en sus fundamentos jurídicos el recurso se centra en cambio en la existencia de otras notificaciones supuestamente defectuosas respecto de

determinadas actuaciones practicadas con anterioridad, concretamente, en relación ya con el anterior procedimiento de comprobación limitada dirigido contra el interesado, del que, ciertamente, deriva el sancionador, pero que resulta previo y ajeno a él (iniciado mediante Resolución de 23 de abril de 2018, el citado procedimiento finalizó el 11 de febrero de 2020).

Tales consideraciones han de quedar, por tanto, fuera del marco propio del recurso de reposición interpuesto por el interesado frente a la resolución sancionadora; y, por añadidura, igualmente del presente procedimiento de revisión de oficio, sin que pueda servirse ahora el interesado de este último cauce excepcional para propiciar la reapertura de cuestiones ya depuradas (o que pudieran haberlo sido) con anterioridad a la incoación del procedimiento sancionador (Resolución de 17 de febrero de 2020).

5. Circunscribiendo por tanto, la cuestión al procedimiento sancionador, consta en el expediente la práctica de sendos intentos infructuosos de notificación en dos domicilios [los días 27 de febrero y 9 de junio: consta practicada la notificación tanto al (...) como a la dirección (...)] de la Resolución de inicio del procedimiento sancionador de 17 de febrero de 2020 y no habiendo alcanzado su éxito ninguno de estos dos intentos, la ulterior notificación por comparecencia mediante la publicación del correspondiente anuncio en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria (24 de junio de 2020).

Así que en consecuencia cabe concluir que se ha dado cumplimiento en el supuesto que nos ocupa a las formalidades exigidas por nuestro ordenamiento jurídico en la práctica de las notificaciones administrativas (art. 112 LGT).

6. Por lo demás, como aduce la propia Propuesta de Orden Resolutoria objeto de este Dictamen, «si bien es cierto que la propuesta de resolución dictada el 17 de octubre de 2020 en el procedimiento sancionador con número de expediente 114/2020/MHF se notifica vía edictal, ante la imposibilidad de notificación personal al interesado, no es menos cierto que la resolución del mismo, según consta en el certificado de correos NT (...) ., resulta entregada en oficina el día 9 de septiembre de 2020. De modo que, frente a la resolución de 21 de agosto de 2020, el interesado no solo tiene conocimiento de la resolución dictada por la Administración tributaria sino que, además está en condiciones de interponer frente a ella los recursos administrativos que estime pertinentes, como así se verifica finalmente el día 22 de octubre de 2020 mediante la interposición de reposición».

Notificada en efecto el 9 de septiembre de 2020 (mediante la comparecencia en Correos de su hijo) la Resolución sancionadora de 21 de agosto de 2020, y teniendo acceso así a su contenido, el particular afectado por dicha resolución ha tenido la posibilidad de defenderse acudiendo a cuantos argumentos de hecho y de derecho hubiera considerado procedentes para hacer frente al ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración.

No se han vulnerado así sus derechos de defensa, porque de este modo no se ha producido la indefensión material que es lo que la Constitución proscribiera en última instancia en presencia de defectos de carácter formal, singularmente, cuando el reproche se suscita en relación la práctica de alguna notificación defectuosa, tal y como tiene declarado la jurisprudencia constitucional.

7. Ya para terminar, y en relación a este último extremo, no puede dejar de llamar también la atención el hecho de que el interesado limitara sus alegaciones en sustento de su recurso de reposición a cuestiones meramente formales: concretamente, aparte de la práctica de supuestas notificaciones irregulares en el curso del procedimiento de comprobación limitada (lo que no venía al caso, como ya antes se ha señalado), se refiere a la falta de entrega de la copia del expediente que había solicitado (cuando, igualmente, se trata éste de un trámite no previsto en el procedimiento sancionador).

Desaprovechó así la ocasión para entrar en el fondo del asunto y cuestionar la resolución sancionadora, cuando es lo cierto que, como ya se ha indicado, una vez notificada dicha Resolución (9 de septiembre de 2020) e interpuesto recurso de reposición contra ella (22 de octubre de 2020), dispuso a la sazón de todos los elementos de juicio que precisaba para conocer las razones por las que se le imputaba la realización de 14 infracciones leves, y por cuya comisión se le sancionó con la imposición de una multa de 316,16 euros (en cuantía reducida, de 165,98 euros).

A decir verdad, tampoco es que al interesado le fueran ajenas tales razones con anterioridad, porque no cabe olvidar que las infracciones a las que se hace referencia en el procedimiento sancionador traen su causa de los mismos hechos que motivaron el procedimiento de comprobación limitada 136/2018, esto es, la percepción indebida de una devolución parcial de la cuota del Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo prevista en el art. 12-bis de la Ley 5/1986 de 28 de julio (en relación a una serie de vehículos,

al constatarse que dichos vehículos no se encontraban activos y afectos a la actividad económica de la empresa, en los términos exigidos por la citada Ley 5/1986). Y en el curso de dicho procedimiento, incuestionablemente, el obligado tributario tuvo ocasión de intervenir, y está incluso acreditado que ejercitó además las vías de recurso puestas a su disposición por el ordenamiento jurídico.

Pero, en cualquier caso, y más allá de ello, lo que es claro es que, con ocasión de la notificación el 9 de septiembre de 2020 de la Resolución sancionadora de 21 de agosto de 2020, ya entonces sí sin la menor duda, tuvo el obligado tributario pleno y cabal conocimiento de la razón de ser de la multa impuesta, la obtención ilegal de beneficios fiscales durante un determinado período de tiempo, incurriendo del modo expuesto en el tipo infractor previsto en el art. 193 LGT. Y pudo blandir consiguientemente en el indicado trance toda suerte de argumentos en su defensa - desde negar los hechos o rechazar su autoría o participación, hasta alegar la falta de concurrencia de cualquiera de los elementos necesariamente integrantes del tipo infractor-.

Sin embargo, nada de todo ello vino a aducir en su recurso de reposición del que a la postre deriva el presente procedimiento de revisión de oficio. No solamente dispuso, pues, de la ocasión para ejercer sus derechos de defensa frente al ejercicio por la Administración de su potestad sancionadora, sino que además, en realidad, vino a desaprovechar dicha ocasión que tuvo al efecto para hacerlos efectivos.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, que estima que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho de la Resolución del procedimiento sancionador, de fecha 21 de agosto de 2020, con n.º de expediente 114/2020/MFH, se considera conforme a Derecho.