



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 3 8 / 2 0 2 3

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 1 de febrero de 2023.

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 (...), en nombre y representación de (...), de la Resolución del Jefe de la Dependencia de Tributos Interiores y Propios, de 30 de junio de 2021, por la que se declara la caducidad y archivo del procedimiento de devolución de cuotas del Impuesto General Indirecto Canario (EXP. 2/2023 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 revisión de actos nulos de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de (...), de la Resolución del Jefe de la Dependencia de Tributos Interiores y Propios, de 30 de junio de 2021, por la que se declara la caducidad y archivo del procedimiento de devolución de cuotas del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), dimanante del expediente núm. 20200000124455, instado por la referida entidad mercantil (...), con NIF (...).

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 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

---

\* Ponente: Sra. de León Marrero.

Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

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 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.

A mayor abundamiento, este Consejo Consultivo ha señalado sobre ello (por todos, DCCC 482/2021, de 14 de octubre), que:

*«En relación con ello, es preciso recordar lo expuesto al respecto, entre otros, en el Dictamen 354/2020, de 24 de septiembre, señalándose que:*

*«Al hilo de lo expuesto en el apartado anterior, procede abordar la cuestión relativa al Derecho procedimental aplicable, así como a la regulación sustantiva de las causas de nulidad.*

3.1. Respecto al Derecho procedimental, y según se ha apuntado anteriormente, resultan de aplicación las previsiones normativas que, sobre tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio, se contienen en la LPACAP (art. 106), al amparo de lo establecido en la ya mencionada Disposición Transitoria tercera, letra b, del referido texto legal.

En el presente supuesto, el procedimiento de revisión de oficio se insta mediante escrito formulado por el representante de la entidad (...) con fecha 14 de mayo de 2018; por lo que resulta de aplicación lo afirmado por este Consejo Consultivo en su Dictamen n.º 317/2017, de 20 de septiembre, al señalar que «la legislación procedimental aplicable es la contenida en la citada LPACAP, porque el presente procedimiento se inició después de su entrada en vigor» (apartado tercero del Fundamento I). En idéntico sentido se pronuncian los Dictámenes n.º 451/2019, de 5 de diciembre; 73/2020, de 3 de marzo; y 258/2020, de 25 de junio, entre otros.

3.2. En lo que se refiere a la normativa aplicable a las causas de nulidad, se ha de traer a colación lo ya manifestado por este Organismo consultivo en diversos dictámenes, al indicar que la determinación de las causas de nulidad debe hacerse con arreglo a la Ley vigente cuando se dictó el acto cuya revisión de oficio se pretende. Así, resulta especialmente ilustrativo lo expuesto, entre otros, en el Dictamen n.º 156/2017, de 11 de mayo; en cuyo Fundamento III, apartado primero, se expone lo siguiente:

“Antes de abordar el análisis de las causas de nulidad alegadas conviene recordar que un acto administrativo es inválido si se produce contraviniendo las normas preexistentes y vigentes que regulan su elaboración y predeterminan su contenido. De ahí que el parámetro para establecer su validez o invalidez esté constituido exclusivamente por las normas vigentes al tiempo de dictarse y no por las normas posteriores que las hayan derogado o desplazado su aplicación, porque es obvio que la Administración no está vinculada por normas derogadas ni por normas inexistentes en el momento de dictar el acto. Por consiguiente, para apreciar si (la) OD 70/2004 incurre en causa de nulidad se debe atender al art. 62 y concordantes LRJAP-PAC, que estaba vigente a la fecha en que se dictó; y no a los preceptos de la LPACAP, con independencia de que reproduzcan el contenido de aquéllos”.

Partiendo de lo señalado anteriormente, y teniendo en cuenta la fecha en que fue dictado el acto administrativo -30 de agosto de 2016- cuya revisión de oficio ahora se pretende -14 de mayo de 2018-, se ha de concluir que las causas de nulidad a las que se debe atender en nuestro análisis jurídico son las previstas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), (norma que estaba vigente a la fecha en que fue dictada la resolución sancionatoria del Director del Servicio Canario de la Salud y cuya nulidad se pretende ahora por el interesado)», lo cual resulta ser aplicable a este supuesto.

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 14 de febrero de 2022, y conforme al art. 217.6 LGT la resolución definitiva debe dictarse antes del transcurso del plazo de un año, plazo ya agotado.

De no resolverse en ese plazo la solicitud habría que entenderla desestimada por silencio administrativo conforme al art. 217.6.b) LGT.

No obstante lo anterior, 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. 21.1 y 6 LPACAP).

## II

1. En cuanto a los antecedentes de hecho, en la solicitud inicial presentada por la representante de la empresa interesada, se exponen los siguientes:

- El día 7 de julio de 2021 la empresa interesada recibió la notificación de la Resolución de finalización del procedimiento de devolución, por la que se declaraba la caducidad del procedimiento de devolución de cuotas del IGIC a empresarios y profesionales no establecidos, correspondientes al ejercicio 2018, iniciado mediante solicitud de la compareciente presentada el 30 de septiembre de 2019.

- Dicha solicitud se presentó por un importe total de 225.539,56 euros, con aportación de una relación de facturas recibidas por la entidad mercantil interesada,

durante el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018, en relación con operaciones que no se habían realizado en Canarias, entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al IGIC distintos de las señaladas en los incisos a) y b) del art. 48.2.3º de la Ley 20/1991 de 7 de junio, esto es, operaciones a las que resulta aplicable la inversión del Sujeto Pasivo, así como aquellas otras de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas.

- El día 15 de julio de 2020, la interesada recibió requerimiento de subsanación por el que se solicitaban las facturas emitidas por la entidad, pero tratándose de una solicitud de devolución de IGIC de cuotas soportadas y no habiendo realizado en Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a dicho impuesto distintas a las correspondientes a los incisos a) y b) del art. 48.2.3º de la Ley 20/1991/ de 7 de junio, la interesada no pudo aportar las facturas requeridas.

- En un momento posterior, el día 3 de marzo de 2021, se efectuó un nuevo requerimiento que no fue atendido por la interesada, por haber trasladado su oficina a una nueva ubicación, lo que dio lugar a la notificación de la Resolución definitiva, ya referida, que se efectuó el 7 de julio de 2021.

2. Así mismo, se ha de precisar que la representante de la interesada solicita la revisión de oficio de la mencionada Resolución de 30 de junio de 2021, por considerar que la misma incurre en tres causas de nulidad de las contenidas en el art. 217 LGT, siendo según lo alegado por ella las siguientes:

- Se entiende por parte de la interesada que la Resolución cuya declaración de nulidad se pretende incurre en la causa del art. 217.1 a) LGT, pues la referida Resolución, al declarar exclusivamente la caducidad del procedimiento de devolución y el archivo de las actuaciones no resolvió el fondo del asunto con lo que « (...) se socava el derecho a obtener una resolución que no sea arbitraria y manifiestamente irrazonable, derecho que forma parte de la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Constitución española de 1978», lo que además le ha ocasionado indefensión.

- Además se alega que dicha Resolución incurre en la causa de nulidad del art. 217.1 e) LGT, pues la misma se dictó prescindiendo, por completo, del procedimiento administrativo.

- Por último, se considera que la Resolución referida incurre también en la causa de nulidad del art. 217.1 c) LGT, por tener un contenido imposible, manifestando en relación con ello que «Si atendemos al requerimiento efectuado por la Administración at

*supra*, en el mismo se solicita la aportación de las facturas emitidas por el compareciente en el periodo comprendido entre las fechas de 1 de enero y 31 de diciembre del ejercicio 2018. En este sentido, la compareciente en ningún caso hubiese podido cumplir con el citado requerimiento de aportación de documentación toda vez que la misma no había emitido en el periodo comprendido entre las fechas antes señaladas facturas por prestaciones de servicios o entregas de bienes localizadas en Canarias.

*(...) Teniendo en cuenta lo anteriormente indicado, entendemos que el requerimiento presentaba un contenido imposible de cumplir por parte de la compareciente en la medida que existía una imposibilidad física o material de aportación de una documentación que no existía».*

Además de todo ello, la interesada solicita que en la resolución por la que se declare el acto nulo solicitado se le reconozca el derecho a la indemnización de 13.427,97 euros, por los daños y perjuicios producidos conforme a la normativa vigente.

3. Por último, para completar los antecedentes de hecho correctamente, es preciso reproducir parcialmente, lo expuesto al respecto en la Propuesta de Orden sobre los mismos, en la que se afirma lo siguiente:

*«PRIMERO.- Con fecha de 30 de septiembre de 2019 se presenta, por la representante de la entidad (...), solicitud de devolución de las cuotas soportadas, como empresaria no establecida en las Islas Canarias, del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC, en adelante), por importe de 225.539,56 euros, aportándose una relación de las facturas recibidas por la entidad, e indicándose que durante el periodo comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 2018 no se habían realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC distintas de las señaladas por los incisos a) y b) del artículo 48.2.3º de la citada Ley 20/1991, de 7 de junio (esto es, operaciones a las que resulta aplicable la Inversión del Sujeto Pasivo, así como aquellas otras de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas).*

*SEGUNDO. - Según los datos que obraban en poder de la Administración, en el referido periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018, varios sujetos pasivos del IGIC habían imputado a la entidad (...) operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicios realizadas por esta entidad en el territorio de las Islas Canarias, en las que se había producido la inversión del sujeto pasivo del impuesto en los destinatarios de las mismas.*

*Y la normativa reguladora del IGIC establecía que uno de los requisitos para tener derecho a la devolución solicitada era que no se hubieran realizado, en las Islas Canarias, entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las operaciones en las que los*

*sujetos pasivos del impuesto fueran las personas para las que se realizasen éstas y las de transportes y prestaciones accesorias a las mismas.*

*Necesitaba, por tanto, verificar la Administración tributaria que se cumplía dicho requisito, para proceder a la devolución. Por ello, el 3 de julio de 2020 se notifica -en el domicilio indicado a efectos de notificaciones por la solicitante, sito en (...), municipio de Coslada, Madrid- un requerimiento en el que se solicitaban las facturas emitidas por la entidad.*

*A resultas de dicho requerimiento, la entidad (...) aportó, el 27 de julio de 2020, únicamente las facturas correspondientes a las cuotas de IGIC soportadas. La Administración tributaria, considerando que la relación de facturas aportada no incluía, tal y como se había requerido, las facturas emitidas por la entidad, que documentarían las entregas de bienes o servicios prestados por la propia entidad solicitante en el territorio de las Islas Canarias, emite el 22 de febrero de 2021 un segundo requerimiento dirigido a la entidad a la entidad (...), en el que se comunica a la referida entidad que, según los datos de que dispone, en el ejercicio de 2018, varios sujetos pasivos han imputado en su declaración anual de operaciones económicas con terceros, operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados por la entidad (...) en el territorio de las Islas Canarias, en las que se ha producido la inversión del sujeto pasivo del impuesto en los destinatarios de las mismas.*

*Se señala además en este requerimiento que la solicitud de devolución únicamente se considerará presentada cuando contenga toda la información a que se refiere el artículo 12 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y se advierte que la no atención a este segundo requerimiento, en los justos términos expresados, conllevará a que se tenga al solicitante por desistido y que transcurridos tres meses desde el fin del plazo concedido, se declarará la caducidad del procedimiento. Todo ello expresado con los fundamentos jurídicos que se detallarán en los fundamentos de derecho de este escrito.*

*El segundo requerimiento es notificado, el día 24 de junio de 2021, en la misma dirección - (...), municipio de Coslada, Madrid- y al mismo receptor que se entregó el primer requerimiento.*

*Sin embargo, la entidad no atendió a dicho requerimiento en tiempo y forma, como reconoce en su solicitud de nulidad -alegando que, por motivos del traslado de la oficina a una nueva ubicación, no se tuvo conocimiento del segundo requerimiento hasta que hubo vencido el plazo señalado en el mismo-.*

*Al no recibir la documentación necesaria para resolver en los plazos señalados, y considerar que se había producido la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario en un periodo superior a tres meses, la Administración tributaria dicta la Resolución de 30 de junio de 2021, de finalización del procedimiento de devolución cuya*

nulidad se pretende, por la que se declara “la caducidad del procedimiento de devolución de cuotas de IGIC a empresarios y profesionales no establecidos, correspondiente al ejercicio 2018 (...) iniciado mediante solicitud presentada en el 30.09.19, ordenando el archivo de las actuaciones”.

La notificación de esta Resolución de caducidad se realiza poniendo a disposición dicho acto en el buzón asociado a la Dirección Electrónica Habilitada de la entidad, el 1 de julio de 2021, habiendo sido aceptada la misma por (...) con fecha de 2 de julio de 2021.

En la Resolución se ofreció pie de recurso a la interesada, indicándose con señalamiento de plazos y maneras que, sin perjuicio de cualquier otro recurso que se estimase pertinente, se podría interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

TERCERO. - Con fecha de 12 de julio de 2021, aún dentro del plazo para recurrir la Resolución que se impugna, la citada empresa opta, sin embargo, por presentar una segunda solicitud de devolución, en la que nuevamente reclama las cuotas soportadas por IGIC correspondientes al ejercicio de 2018. Tal solicitud fue inadmitida por Resolución de 13 de agosto de 2021 -notificada por puesta a disposición en el buzón de la Dirección Electrónica Habilitada de la entidad, el 4 de agosto de 2021-, considerando la Administración que la solicitud era extemporánea al haber sido presentada con fecha posterior al plazo establecido en el Reglamento de gestión de los tributos derivados del REF, ya que dicho plazo concluía el 30 de septiembre del año 2019.

(...) interpuso recurso de reposición el 13 de septiembre de 2021 contra esta inadmisión, que también fue desestimado con fecha de 25 de octubre de 2021, señalándose en la resolución del recurso que el plazo para la presentación de la solicitud de devolución “es un plazo de caducidad, no pudiendo ser admitida una solicitud presentada tras el transcurso de dicho plazo”.

La Resolución del recurso de reposición es notificada el 3 de noviembre de 2021 en la misma dirección postal que se había notificado el primer y segundo requerimiento - (...), municipio de Coslada, Madrid- siendo entregada ésta al mismo receptor que recogió las anteriores notificaciones. No existe constancia de que se haya interpuesto reclamación económico-administrativa contra la resolución del recurso de reposición.

CUARTO. - El Servicio de Asistencia Jurídica, solicitó copia del expediente administrativo e informe sobre los antecedentes del procedimiento que fuesen relevantes para resolver, con arreglo a lo dispuesto en la normativa vigente para la tramitación del procedimiento. El informe, suscrito por el Jefe de Sección de Tributos Interiores y Propios, es entregado el 21 de septiembre de 2022.

Asimismo, se concedió trámite de audiencia a la representación de la entidad solicitante del procedimiento de nulidad, poniendo de manifiesto el expediente administrativo el día 27 de octubre de 2022. A la misma representación se le comunicó que disponía de un plazo de

*quince días para presentar las alegaciones y justificantes que estimara pertinentes, que pudieran ser relevantes para la Resolución del procedimiento de nulidad que se está desarrollando, sin que se haya presentado escrito de alegaciones ni otra documentación en el plazo de 15 días concedido».*

### III

En cuanto a la tramitación del presente procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho, se han realizado las siguientes actuaciones:

- El día 14 de febrero de 2022 se presentó por parte de la representante de la empresa interesada el escrito solicitando la revisión de oficio de la referida Resolución de 30 de junio de 2021.

- El día 21 de septiembre de 2022 se emitió el informe de la Dependencia de Tributos Interiores y Propios de la Agencia Tributaria Canaria.

- Posteriormente, se le otorgó el trámite de vista y audiencia, sin que la interesada formulara alegaciones.

- Por último, se emitió la Propuesta de Resolución definitiva, objeto del presente Dictamen.

### IV

1. La Propuesta de Orden resolutoria desestima el procedimiento de nulidad de pleno derecho, puesto que el órgano instructor considera que no concurren las causas establecidas en el art. 217.1.a), c) y e) LGT.

1.1. En la Propuesta de Orden, en relación con la causa del 217.1.a) LGT se alega por la Administración tributaria que la Resolución que se pretende declarar nula no es irrazonable, que no se entró en el fondo del asunto por razones jurídicas que lo justifican y que la notificación que se hizo en papel y no de forma electrónica, si bien fue irregular, sí cumplió su finalidad no causando indefensión a la empresa interesada, señalando al respecto que:

*«Pero no puede compartirse el criterio de que la Resolución que se impugna sea manifiestamente irrazonable:*

*a) Primero, porque no puede ser cuestionable lo que se solicita en los requerimientos efectuados desde la Dependencia de Tributos Interiores y Propios, teniendo en cuenta que en los controles realizados mediante el cruce de información de las declaraciones anuales de operaciones económicas con terceros, aparecían entidades que habían imputado operaciones*

con la entidad solicitante, pero desconocía la Administración tributaria el volumen total de entidades con las que había operado en Canarias ni la condición de cada una de ellas, y dependiendo de la clasificación de dichas empresas con la que realizara las entregas de bienes o prestaciones de servicios en Canarias, pudieran nacer una serie de obligaciones tributarias y económicas tanto para la empresa solicitante como con terceros de los datos que obran en poder de esta Administración. Así se especificaba en el segundo requerimiento que “se ha constatado que en el periodo objeto de solicitud de devolución, esto es el ejercicio 2018, varios sujetos pasivos del IGIC han imputado a la entidad solicitante, a través del modelo 415, declaración anual de operaciones económicas con terceros, operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por ésta en el territorio de las Islas Canarias, en las que se ha producido la inversión del sujeto pasivo del impuesto en los destinatarios de las mismas”.

Se hacía estrictamente necesario obtener esa información, porque, de conformidad con el artículo 48.2. 3º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF de Canarias (reguladora del IGIC), uno de los requisitos para tener derecho a la devolución como entidad no establecida en Canarias, es el siguiente:

“3º.- Que durante el periodo a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario distintas de las que a continuación se relacionan:

a) Las operaciones en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean las personas para las que se realicen las mismas, según el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en esta Ley.

b) Las de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en esta Ley en el artículo 11º, excepto su número 2, en el artículo 12º, en los números 1 y 2 del artículo 13º, en el número 7 del artículo 14º y en el artículo 15º”.

Debiendo destinarse las adquisiciones de bienes y servicios realizadas en Canarias, así como las importaciones realizadas en dicho territorio por las que se solicita la devolución de las cuotas de IGIC soportadas, a entregas de bienes y prestaciones de servicio realizadas en territorio canario sujetas al IGIC por inversión del sujeto pasivo, no puede ser cuestionable que se pidiera en los requerimientos efectuados (...).

Y no puede considerarse que las facturas aportadas tras el primer requerimiento efectuado por la Administración respondiesen a esta demanda, porque lo que se pedía por la Dependencia de Tributos no era la aportación de las facturas recibidas por la entidad (...), sino la relación de facturas emitidas por la entidad, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.1 letras c) y d) del Decreto de Gestión de los tributos derivados del REF, aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto, que exige la aportación de la “indicación o no de que se trata de una operación exenta” respecto a las facturas realizadas por el empresario durante el periodo de devolución.

*b) Segundo, porque no puede entrar la Administración en el fondo de la devolución que se pretendía por la entidad si no disponía de los datos solicitados. Así que, teniendo constancia la Administración de que se había notificado correctamente el segundo requerimiento, habiéndose advertido en el mismo que si transcurrían tres meses sin recibirse respuesta, se podría declarar la caducidad del procedimiento, por aplicación del artículo 104.3 de la LGT (“cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo”), al que se remite el artículo 127 de la misma norma cuando señala que “el procedimiento de devolución terminará por (...) caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta Ley”, no puede considerarse que la Resolución de 30 de junio de 2021 del Jefe de la Dependencia de Tributos Interiores y Propios, que declara la caducidad del procedimiento de devolución y ordena el archivo de las actuaciones, incurra en lo que en opinión del reclamante -siguiendo la Sentencia que cita del Tribunal Constitucional de fecha 16 de noviembre de 1992-, son “contradicciones internas o errores lógicos que hacen de ella una resolución manifiestamente irrazonable por contradictoria”.*

*La Administración tributaria solo aplica el precepto establecido en el artículo 104.5 de la LGT (“producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones”).*

*Y si la entidad reclamante no estaba conforme con dicho criterio, tenía la posibilidad, tras la notificación de esta Resolución de caducidad, aceptada en el buzón asociado a la Dirección Electrónica Habilitada de la entidad, de interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Si así no lo hizo, no ha de ser la Administración tributaria la que sufra las consecuencias de esa inacción.*

*Ninguna indefensión puede alegarse, cuando pudo recurrir la entidad contra la resolución de caducidad en vía ordinaria y no lo hizo -como sí que lo hizo, al menos en reposición y ante el TEAR, frente a la segunda solicitud de devolución que efectuó el 12 de julio de 2021, según lo expuesto en el fundamento de hecho tercero de este escrito-. Porque, como también tiene establecido el Tribunal Constitucional, sólo lesiona el artículo 24 de la Constitución la efectiva indefensión material y no la formal. Así lo dispuso este Tribunal en su Sentencia 55/2003, de 24 de marzo de 2003, cuando señaló que: “este Tribunal también ha precisado que la única indefensión que tiene relevancia constitucional es la material y no la mera indefensión formal, de suerte que es exigible la existencia de un perjuicio efectivo en las posibilidades de defensa del recurrente de amparo (SSTC 101/1990, de 4 de junio, FJ 1; 126/1996, de 9 de julio, FJ 2; 34/2001, de 12 de febrero, FJ 2)”. Si no se utilizaron en su día los recursos ordinarios, no puede pretenderse ahora, a través del procedimiento especial de nulidad la revisión del acto impugnado, pues este procedimiento, como se ha dicho, constituye un cauce de utilización excepcional y de carácter limitado, ya que comporta que,*

*sin mediar una decisión jurisdiccional, la Administración pueda volver contra sus propios actos, dejándolos sin efecto. Así se ha dicho en el Dictamen del Consejo de Estado 1.410/2009, entre otros, que “no cualquier vicio jurídico permite acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella es sólo posible cuando concurra de modo acreditado un vicio de nulidad de pleno derecho (o de anulabilidad cualificada) de los legalmente previstos”. La jurisprudencia ha señalado asimismo que la facultad de revisar los actos administrativos está limitada por virtud del principio de seguridad jurídica y el respeto de los derechos adquiridos y que ha de conceptuarse como un recurso excepcional y especial -STS 27 de septiembre de 1988- .*

*CUARTO. - Señala la entidad solicitante de nulidad, que no entiende tampoco que la Administración reiterara el requerimiento por correo certificado: “ (...) es decir, no es enviado al buzón electrónico del contribuyente en una situación cierta de inestabilidad en cuanto al personal autorizado en las oficinas físicas de la entidad con motivo de la situación de pandemia derivada de la enfermedad COVID-19”. Pero tampoco puede considerarse que tal hecho pueda conllevar causa de nulidad. El Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 15 de noviembre de 2022, rec. Núm. 1388/2021 -haciendo referencia a sus anteriores pronunciamientos en sentencias STS nº 1065/2022, de 20 de julio de 2022 (rec. 3963/2021) y STS nº1069/2022, de 20 de julio (rec. 1662/2021)-, precisa que en esos supuestos en que existiese obligación de notificar a las personas jurídicas en formato electrónico, pero a pesar de ello la notificación se haya remitido y recibido en formato papel, “no cabe afirmar se haya causado indefensión a la recurrente. Por ello entendemos que el hecho de haberse llevado a cabo la notificación en papel constituye una irregularidad que carece de relevancia invalidante (artículo 48.2 de la Ley 39/2015)”. Lo evidente es que el segundo requerimiento fue recibido en la misma dirección y por el mismo encargado que lo había recibido en el primer requerimiento -que fue contestado, aunque de manera incompleta, por la entidad-, y en la misma Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2022 se dice que la entidad allí reclamante, “admitió, siquiera de forma implícita, que se practicasen las notificaciones en papel” cuando hubo otras actuaciones anteriores que se notificaron a la recurrente en la misma vía.*

*(...) QUINTO. - Pero además, nunca podrían ser incluidos los supuestos defectos de notificación alegados por la entidad interesada en la causa contemplada en el artículo 217.1 a) de la LGT porque, no estando incluido el acto impugnado en un ámbito sancionador, sería imposible considerar que pudiera articularse un procedimiento de nulidad de pleno derecho de dicho acto. En efecto, las causas del procedimiento de nulidad predicen como anulables aquellos actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, pero el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo no identifican el término “indefensión”, con la acepción constitucional del artículo 24 del mismo texto, que sólo resultaría aplicable a la indefensión producida en los procesos judiciales y, por extensión, a los procedimientos administrativos sancionadores. En el ámbito tributario el concepto sólo*

*sería aplicable a los procedimientos sancionadores tributarios en el supuesto de que se vulnerase alguna de las garantías constitucionales asociadas a dichos procedimientos.»*

1.2. En lo que se refiere a la causa de nulidad del art. 217.1. e) LGT, que, a juicio de la interesada concurre en este caso, al no haber resuelto el procedimiento y porque entiende la misma que la Administración tributaria declaró la caducidad en ausencia del procedimiento administrativo establecido legalmente para ello.

Pues bien, sobre esta cuestión se pronuncia la Administración en el Proyecto de Orden en los siguientes términos:

*«Señala asimismo la entidad reclamante que la Resolución del Jefe de la Dependencia de Tributos interiores y Propios, de 30 de junio de 2021, “se dicta prescindiendo completamente del procedimiento reglado a estos efectos”, lo que ampararía la nulidad pretendida por la vulneración del apartado e) del artículo 217.1 de la LGT. Se argumenta en ese sentido que la Administración Pública está sometida a la obligación de resolver que viene regulada en el artículo 21 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (...)*

*Sin embargo, es evidente que la Administración tributaria no podía entrar en el fondo del asunto cuando no tiene todos los elementos necesarios para poder hacerlo debido a la pasividad o negligencia de la entidad solicitante al no atender al segundo requerimiento recibido. Por eso precisamente efectuó los requerimientos a la entidad contribuyente.*

*Y hay que señalar que las disposiciones generales del derecho administrativo tienen carácter supletorio respecto a la aplicación de la LGT y las leyes reguladoras de cada tributo, según viene establecido en el artículo 7 de la LGT. Siendo esto así, la LGT, en su artículo 103.2 establece, distinguiéndose en este caso del artículo 21 de la Ley 39/2015 a que alude la interesada, que: “No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados”. También hay que hacer referencia en este sentido al artículo 89 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, que establece: “1. Si el documento de iniciación no reúne los requisitos que se señalan en los apartados 2 y 3 del artículo anterior y los exigidos, en su caso, por la normativa específica aplicable, se requerirá al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido y se procederá al archivo sin más trámite.”*

*Así que no existía para la Administración tributaria esa obligación expresa de resolver que enuncia la entidad. Tampoco se puede estar de acuerdo con la entidad solicitante de nulidad en cuanto al hecho que se enuncia en su solicitud de que “el plazo que transcurre entre el 30 de septiembre de 2019 (esto es, fecha de la solicitud) y el primer requerimiento es de más de 6 meses teniendo en cuenta en el citado cómputo la suspensión de plazos de prescripción y caducidad motivada por la declaración del estado de alarma, la Administración ut supra requiere a la compareciente para que aporte documentación adicional. Por tanto, se requiere al mismo una vez transcurre el plazo legalmente previsto para la resolución del expediente”.*

*No es posible compartir las apreciaciones presentada por la solicitante debido a que, por un lado, señala que al haber pasado el plazo legal de 6 meses para resolver entiende que esta administración tributaria pierde el derecho legítimo de revisar el expediente antes de liberar los fondos, cuando habría que entender que el transcurso de ese plazo legal supone el nacimiento del derecho por parte de la entidad a ejercer los recursos a los que tiene derecho y obliga a la Administración tributaria a devengar los intereses de demora establecidos en el Artículo 26 de la Ley General Tributaria, salvo que exista una suspensión del procedimiento por causa no imputable a la administración tal y como establece el Artículo 12.2 Reglamento de Gestión de los tributos derivados del REF, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto.*

*(...) En nuestro caso, procede concluir que no se ha producido tampoco el supuesto de nulidad contemplado en el artículo 217.1, e) de la LGT, pues la Administración Tributaria ha seguido escrupulosamente el procedimiento señalado en los artículos siguientes de la LGT:*

*“Artículo 127. Terminación del procedimiento de devolución. El procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta Ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.*

*Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa. (...)*

*3. (...) Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.*

*5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.”».*

**1.3.** Por último, en cuanto a la concurrencia de la causa de nulidad del art. 217.1. c) LGT, en la Propuesta de Orden se afirma que:

*«Pero además de que resulte evidente que el artículo 12 del Decreto de Gestión especifica la obligatoriedad de presentar la relación de facturas emitidas, procede precisar que el acto que se impugna en la solicitud de nulidad es la Resolución por la que se declara*

*la caducidad y el archivo de procedimiento de devolución, acto obviamente posible, desde el momento en que se paraliza el procedimiento por parte de la entidad reclamante, y no el requerimiento que se efectúa, acto con un contenido que, en la solicitud del procedimiento de nulidad, se intenta hacer ver que era imposible para la interesada atenderlo. El acto que se recurre versa sobre una consecuencia totalmente posible a la inacción, que existe, de la interesada.*

*Por lo demás, como se señalan en las propias Sentencias a las que alude el interesado en su recurso, y tal como también se ha venido pronunciando el Consejo Consultivo de Canarias en sus Dictámenes en los que alude a la causa del "contenido imposible" (por todos el Dictamen 309/2016, de 29 de septiembre), "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, (...) 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".*

*No puede encajarse, finalmente, el acto que se impugna como un acto de contenido imposible porque, como asimismo señaló, para la materia tributaria, la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), en su Sentencia de 21 enero 2009, "de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo contenida en Sentencia de 19 de mayo de 2000, que pone de relieve que la imposibilidad ha de ser de carácter material o físico, y no de carácter jurídico como la que invoca el recurrente (...) y ha de alegarse por el cauce ordinario de recursos". En nuestro caso, el acto que se impugna era materialmente posible realizarlo y pudo recurrirlo la entidad, si no estaba de acuerdo con el mismo, en vía ordinaria y no lo hizo. En base a todas estas razones ha de rechazarse también la declaración de nulidad por la causa contemplada en el artículo 217.1.c) de la LGT.*

*No quiere decirse que a través del procedimiento de nulidad no puedan revisarse las situaciones que hayan adquirido firmeza, pero cobra absoluto sentido en este momento la consideración de que la nulidad radical del acto administrativo ha de ser contemplada y ser objeto, siempre, de una interpretación restrictiva y una vez atendidas las circunstancias del presente caso, se habrá de estimar que no se ha generado ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 217.1 a), c) y e) de la Ley General Tributaria para declarar la nulidad del acto que se recurre. Y no existiendo causa de nulidad, cabe hacer el pronunciamiento de que no tiene sentido la petición de la interesada manifestada en el Otrosí de su solicitud, instando a que se le reconozca el derecho a la indemnización de 13.429,97 euros, por los daños y perjuicios producidos; ello sin perjuicio de que, siendo la inexistencia de causa de nulidad un motivo para rechazar tal petición, no sea éste el cauce*

*procedimental para la realización de la misma ni para la desestimación del reconocimiento de la indemnización solicitada».*

2. Antes de entrar en el análisis de las cuestiones de fondo es preciso tener en cuenta que este Consejo Consultivo, ha manifestado, por ejemplo, en el Dictamen 188/2022 de 12 de mayo, entre otros muchos, que:

*« (...) 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 293/2021, de 24 de mayo; 332/2021, de 14 de junio; 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», doctrina aplicable al presente asunto.*

3. En relación con la concurrencia o no de la primera de las causas de nulidad aducidas, la prevista en el art. 217.1.a) LGT, procede afirmar que la misma no concurre en este caso por las siguientes razones:

- En primer lugar, porque la caducidad del procedimiento administrativo se produjo correcta y justificadamente de acuerdo con la normativa reguladora de la materia, es decir, no nos hallamos en el supuesto en el que se hubiera dictado una resolución de fondo estando el procedimiento administrativo caducado, sino que, al no atender la interesada el requerimiento relativo a la entrega de las facturas emitidas, ya referidas anteriormente, procedía legalmente la declaración de caducidad y el archivo de tales actuaciones, conforme a la normativa expuesta en la Propuesta de Orden, lo que dio lugar necesariamente a que la Resolución final del procedimiento tuviera como contenido exclusivo tal declaración de caducidad. Frente a esta Resolución, en lugar de interponer los recursos ofrecidos si no estaba conforme con ella, se aquietó la interesada.

Este Consejo Consultivo ha señalado en el Dictamen 254/2022, de 21 de junio, entre otros muchos, que *«En relación con la primera causa de nulidad aducida por el interesado, la relativa a que la Resolución se dictó estando caducado el procedimiento administrativo [art. 62.1.e) LRJAP-PAC], este Consejo Consultivo considera en la actualidad, siguiendo la doctrina jurisprudencial ya desde el Dictamen 357/2019, de 10 de octubre que:*

*«Empezando por la última, el quid de la cuestión no es si la prescripción es o no causa de nulidad: lo verdaderamente relevante es que si el procedimiento está caducado incurre en causa de nulidad. En efecto, reciente jurisprudencia del TS (ver por todas la Sentencia 438/2018, de 19 de marzo de 2018), modificando el criterio seguido hasta el momento, dispone que la caducidad es vicio de nulidad y no de anulabilidad, por cuanto «(L)os actos y resoluciones administrativas han de dictarse en un procedimiento válido, ello constituye una exigencia básica de nuestro ordenamiento administrativo que se plasma en numerosos preceptos (art. 53 de la LRJPAC) llegando a sancionar con la nulidad de pleno derecho los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido [art. 62.1.e) de la LRJPAC]. De modo que si el procedimiento ha devenido inválido o inexistente, como consecuencia de su caducidad, ha dejado de ser un cauce adecuado para dictar una resolución administrativa válida que decida sobre el fondo, por lo que la Administración está obligada a reiniciar uno nuevo».*

Esta doctrina es aplicable al presente asunto y muestra que lo que es nulo de pleno derecho es únicamente dictar una resolución de fondo estando caducado el procedimiento administrativo, no el hecho en sí de declararlo a través de la necesaria Resolución final del procedimiento.

- En segundo lugar, tampoco se considera que concurra la referida causa de nulidad, por el mero hecho de haber realizado, de forma correcta, la notificación en papel, cuando la interesada lo solicitó digitalmente, pues, aunque ello fue irregular, sí consiguió lograr la finalidad que se perseguía con tal notificación, que no es otra que llegar a conocimiento de la interesada.

En relación con ello, este Consejo Consultivo ha manifestado de forma reiterada y constante, como, por ejemplo, se hace en el ya mencionado Dictamen 254/2022, de 21 de junio, que:

*«En cuanto al segundo motivo de nulidad alegado por el interesado, el relativo a la notificación defectuosa por no haberse insertado copia del anuncio de la Resolución sancionadora en el tablón de edictos del Ayuntamiento de su domicilio, motivo por el que el interesado afirma que la Resolución sancionadora referida incurre en la causa de nulidad del art. 62.1.a) LRJAP-PAC, se ha de señalar en primer lugar que este Consejo Consultivo ha manifestado en el Dictamen 602/2021, de 23 de diciembre, entre otros muchos, que:*

«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 (...).*

*Ahora bien, en lo que al caso que se examina interesa, la presunción de que el acto llegó a conocimiento tempestivo del interesado quiebra, pese a que se han cumplido todas las formalidades en la notificación y aunque el obligado tributario no hubiese comunicado a la Administración el cambio de domicilio, y ésta, tras intentar la notificación del acto o resolución en el domicilio asignado en principio por el interesado, acude directamente a la vía edictal o por comparecencia, pese a que resultaba extraordinariamente sencillo acceder, sin esfuerzo alguno, al nuevo domicilio, bien porque éste se hallaba en el propio expediente, bien porque cabía acceder al mismo mediante la simple consulta en las oficinas o registros públicos (o, incluso, en las propias bases de datos de la Administración actuante). En esta línea, el Tribunal Constitucional ha afirmado que “cuando del examen de los autos o de la documentación aportada por las partes se deduzca la existencia de un domicilio o de cualquier otro dato que haga factible practicar de forma personal los actos de comunicación*

procesal con el demandado debe intentarse esta forma de notificación antes de acudir a la notificación por edictos" (entre muchas otras, STC 55/2003, de 24 de marzo, FJ 2; en el mismo sentido, SSSTC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 5; 43/2006, de 13 de febrero, FJ 2; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 2; y 2/2008, de 14 de enero, FJ 2) (...).

Por lo demás, la jurisprudencia constitucional ha planteado -como resumidamente expone la STC 72/1999- la exigencia de tres requisitos para que la falta de emplazamiento tenga relevancia constitucional: en primer lugar, es preciso que el no emplazado tenga un derecho subjetivo o interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución que se adopte en el proceso o procedimiento administrativo; en segundo lugar, es necesario que el no emplazado personalmente haya padecido una situación de indefensión a pesar de haber mantenido una actitud diligente; y por último, se exige que el interesado pueda ser identificado a partir de los datos que obran en el expediente"», doctrina que es de aplicación a este caso por las razones ya señaladas.

- En tercer lugar, aún en el caso de que hubiera irregularidades de entidad en este procedimiento, lo que no es así, tampoco puede entenderse que concurra la causa de nulidad del art. 217.1. a) LGT, porque no se puede considerar que, de haberse producido las mismas, hubieran lesionado un derecho o libertad susceptible de amparo constitucional, pues no nos hallamos ante un procedimiento de carácter sancionador.

En la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), del Tribunal Supremo, de 16 noviembre 2006 (RJ\2006\7783), se afirma que:

«Así, ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992 ( RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) , de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC) resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional».

Esta doctrina es de aplicación al presente asunto, sin olvidar que no se ha producido indefensión alguna por los motivos ya expuestos.

4. En lo que se refiere a la cuestión relativa a si en este caso concurre la causa de nulidad del art. 217.1. e) LGT, procede afirmar sin ningún género de duda, como

ya se adelantó, que la declaración de caducidad contenida en la Resolución cuya revisión de oficio se pretende se llevó a cabo en cumplimiento de la normativa expuesta en la Propuesta de Resolución ya reproducida, la cual era procedente al no atender la interesada en plazo el correcto y necesario requerimiento efectuado por la Administración, sin que se observe por parte de este Consejo Consultivo ilegalidad material o procedimental en tal declaración de caducidad.

En el Dictamen de este Consejo Consultivo 58/2021, de 11 de febrero, entre otros muchos, se ha señalado que *«Y es que, como adecuadamente señala la Propuesta de Resolución, con carácter general, conforme a una constante jurisprudencia del Tribunal Supremo, especialmente restrictiva, (Sentencias de 19 de mayo de 2004, RJ2004/5304, y 21 de junio de 2006, RJ2006/9334 entre otras muchas) para que pueda apreciarse la existencia de esta causa es preciso que el acto se haya dictado con una falta absoluta y total de procedimiento, no siendo suficiente la falta de algún o algunos trámites, salvo que éstos sean considerados trámites esenciales del mismo, consustanciales para que el acto alcance su fin, esto es, con un valor singularizado en orden a la instrucción del expediente o a la defensa de los interesados cuya omisión puede equipararse a la falta absoluta de procedimiento: o bien porque aun habiendo seguido un procedimiento, éste resulta no ser el previsto para el acto concreto, no guardando relación alguna con el que debería haberse empleado.*

*Así pues, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, las causas de nulidad absoluta deberán ser objeto de una interpretación restrictiva, de forma que falten de manera radical todos los trámites del procedimiento previstos».*

Esta doctrina resulta ser plenamente aplicable al presente caso.

5. Por último, en lo referente a si concurre o no la causa de nulidad del art. 217.1 c) LGT, es decir, acerca de si la Resolución referida tiene un contenido imposible, se ha de partir de lo manifestado por este Consejo acerca de esta causa de nulidad. En el Dictamen 58/2021, ya mencionado, se afirma que *« (...) en primer lugar se debe determinar si concurre la causa de nulidad establecida en el art. 217.1.c) LGT. El Tribunal Supremo en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 5ª, de 19 de mayo de 2000, en la que analiza en profundidad cuándo se debe considerar que un acto administrativo adolece de un contenido imposible, afirma que:*

*“La nulidad de pleno Derecho de actos administrativos que tengan un contenido imposible (artículo 62.1 c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LJPAC) es trasunto en el régimen de dichos actos del principio que expresa el artículo 1272 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, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (arts. 48.1 LPA y 83.2 de la LJCA); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto. Actos nulos por tener 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 éste (sentencias de 6 de noviembre de 1981 y 9 de mayo de 1985]“».*

Esta doctrina es aplicable al presente asunto y determina que se pueda considerar que tampoco concurre esta causa de nulidad en el caso que nos ocupa, ya que la imposibilidad que alega la interesada era la de presentar las facturas emitidas por ella en relación con operaciones mercantiles objeto del IGIC, pues ello le fue imposible a la interesada al no efectuar ningún tipo de operación que diera lugar al devengo del impuesto.

Pues bien, resulta más que manifiesto que la cuestión planteada es una cuestión jurídica, es decir, tal imposibilidad es de clara naturaleza jurídica, pues no estamos ante un supuesto en el que físicamente no pudiera la interesada presentar las facturas, sino que lo que se produjo fue la imposibilidad jurídica de emitirlas al no haber realizado operaciones mercantiles que dieran lugar a tal emisión.

Es evidente que la factura, en esencia, constituye un documento que contiene la representación gráfica, ya sea en papel o digitalmente, de los datos relevantes referidos a una operación mercantil determinada. Todo ello se observa claramente, por ejemplo, si se tienen en cuenta los arts. 43 y 44 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, en los que se regula la repercusión del IGIC.

Así, en dicho art. 43.1 se establece que *«Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 42, número 1, apartado 1.º, y número 2, de este Reglamento, deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación*

gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en este Reglamento, cualquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos» y en el art. 44.1 se dispone que «1. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento equivalente, que podrán emitirse por vía telemática, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente por el Ministro de Economía y Hacienda». Estos preceptos muestran que si no concurren los supuestos y requisitos exigidos por la normativa aplicable a la materia no se puede emitir facturas a los efectos que aquí nos ocupa, pues no hay operación mercantil gravada que pueda ser objeto de factura alguna, siendo tal imposibilidad siempre jurídica y no fáctica, como ya se ha dicho.

6. La interesada solicitó, por último, que se le reconociera el derecho a la indemnización de 13.427,97 euros, lo que se efectuó sin una adecuada motivación. La Administración sobre ello manifestó en su Proyecto de Orden que «Y no existiendo causa de nulidad, cabe hacer el pronunciamiento de que no tiene sentido la petición de la interesada manifestada en el Otrosí de su solicitud, instando a que se le reconozca el derecho a la indemnización de 13.429,97 euros, por los daños y perjuicios producidos; ello sin perjuicio de que, siendo la inexistencia de causa de nulidad un motivo para rechazar tal petición, no sea éste el cauce procedimental para la realización de la misma ni para la desestimación del reconocimiento de la indemnización solicitada».

Pues bien, sin que ello suponga entrar en el fondo de esta cuestión, que deberá ser tratada en el oportuno procedimiento de responsabilidad patrimonial, cabe señalar que, en los términos que fue formulada tal solicitud y teniendo en cuenta que se considera que la actuación de la Administración en este caso ha sido en todo momento conforme a Derecho, difícilmente se puede entender que se le pudiera imputar a la Administración responsabilidad patrimonial alguna, especialmente, de acuerdo con la documentación que obra en este expediente.

7. En conclusión, no concurre ninguna de las tres causas de nulidad alegadas por la interesada, de modo que no procede la declaración de nulidad de la Resolución del Jefe de la Dependencia de Tributos Interiores y Propios, de 30 de junio de 2021, por la que se declara la caducidad y archivo del procedimiento de devolución cuotas del Impuesto General Indirecto Canario.

## CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución por la que se desestima la nulidad de la Resolución del Jefe de la Dependencia de Tributos Interiores y Propios, de 30 de junio de 2021,

por la que se declara la caducidad y archivo del procedimiento de devolución cuotas del Impuesto General Indirecto Canario, resulta ser conforme a Derecho en virtud de los motivos expuestos en el presente Dictamen.