



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 4 6 1 / 2 0 2 3

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 9 de noviembre de 2023.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho de la resolución n.º 20FIIN2021000064607202, de 18 de mayo de 2021, por la que se resuelve el recurso de reposición que ponía fin al procedimiento de comprobación limitada practicada a (...), relativo al IGIC de los ejercicios 2017, 2018 y 2019 (EXP. 439/2023 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente Dictamen tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta resolutoria de un procedimiento administrativo de declaración de nulidad de pleno derecho *ex art.* 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante, LGT-, promovido por (...) a fin de declarar la nulidad de pleno derecho de la Resolución n.º 20FIIN2021000064607202, de 18 de mayo de 2021, por la que se resuelve el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución n.º 00004728162019010, de 9 de marzo de 2021, emitida por la Administración de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, en el procedimiento de comprobación limitada con n.º de expediente 20190000472816.

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde a la Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea 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 adelante, LCCC-, en relación el primer precepto con el art. 217.4, párrafo segundo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de acuerdo con lo

* Ponente: Sra. Marrero Sánchez.

que preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2, letra a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -en adelante, 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. En efecto, la existencia de un dictamen favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho del Consejo Consultivo de Canarias es presupuesto habilitante para poder anular el acto administrativo firme por medio del expediente de revisión de oficio (art. 217.4, párrafo segundo de la LGT y art. 6.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa -en adelante, RGDLGT-).

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 expreso de la Disposición Adicional Primera de la LPACAP.

Son asimismo aplicables, en cuanto al procedimiento de revisión, los arts. 4 a 6 RGDLGT.

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

4. La competencia para resolver el presente procedimiento administrativo de declaración de nulidad de pleno derecho *ex art. 217 LGT* le corresponde a la Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre -en adelante, EATC-, 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»*.

Por su parte, la competencia para dictar la Propuesta de Resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho le corresponde a la Dirección de la Agencia Tributaria Canaria [art. 12 de la Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria -en adelante, LATC-, en relación con el art. 15 del EATC y el art. 5.4 RGDLT].

5. En cuanto al procedimiento de revisión, y como ya se ha indicado anteriormente, resultan aplicables las previsiones contenidas en los arts. 4 a 6 RGDLT.

A este respecto, se ha de advertir que el plazo máximo para notificar resolución expresa es de un año desde que se presenta la solicitud por el interesado (art. 217.6 LGT). En este caso, al tratarse de un expediente de nulidad iniciado a solicitud de persona interesada, el transcurso del plazo máximo para resolver determina su desestimación presunta [art. 217.6, párrafo segundo, letra b) LGT]. Circunstancia ésta que no exime a la Administración Tributaria de su obligación de resolver expresamente *ex art. 21 LPACAP*.

II

Los antecedentes que han dado origen a este procedimiento de revisión de oficio son los siguientes:

1. Con fecha 10 de mayo de 2021 (...) interpone recurso de reposición contra la Resolución de 9 de marzo de 2021, del Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, que ponía fin al procedimiento de comprobación limitada relativo al IGIC de los ejercicios 2017, 2018 y 2019, iniciado el 23 de octubre de 2020, con número de expediente 20190000472816.

2. Con fecha 18 de mayo de 2021 el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife dicta resolución n.º 20FIIN2021000064607202 por la que se acuerda inadmitir -por extemporáneo- el recurso de reposición interpuesto por el interesado.

La notificación del acto administrativo se intenta practicar los días 27 de mayo y 7 de junio de 2021 en la calle (...), n.º 9, término municipal de Granadilla de Abona, con resultado de «*dirección incorrecta*».

Ante tales intentos infructuosos, el 30 de junio de 2021 se inserta en el Boletín Oficial del Estado y en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria anuncio de citación para notificación por comparecencia. Transcurrido el plazo previsto legalmente sin que tal comparecencia tuviese lugar, el 22 de julio de 2021 el acto se da por notificado a todos los efectos legales.

3. Contra la resolución referida en el apartado anterior, el obligado tributario interpone reclamación económico-administrativa el día 24 de diciembre de 2021.

4. Con fecha 27 de julio de 2022 la Junta Económico-Administrativa de Canarias dicta resolución desestimando la reclamación económico-administrativa en los siguientes términos:

«TERCERO.- (...) se detecta en el expediente otro domicilio donde el interesado recibió sin el más mínimo problema de localización la resolución del Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife recaída en el procedimiento de comprobación limitada 20190000472816, ubicado en la calle Gomera, 10 (38612) de Granadilla de Abona (...), coincidiendo tal domicilio con el que figura en el encabezado de la presente reclamación, así como con el indicado en el escrito de interposición del recurso de reposición, por lo que la Administración debió poner en la notificación de la resolución del recurso de reposición el mismo celo que puso para notificar la resolución del procedimiento de comprobación limitada (...) y no utilizar el mecanismo de la publicación de efectuar la notificación personal en los términos establecidos en el art. 110 de la Ley General Tributaria. Lo que no genera otra consecuencia (...) que (...) tener (por) presentada en plazo la reclamación económico-administrativa (...) al no haberse ajustado a Derecho la notificación de la resolución del recurso de reposición.

CUARTO.- Y sentado ello, en el supuesto aquí controvertido es preciso determinar si la resolución de fecha 9 de marzo de 2021 del Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife que ultimaba el procedimiento de comprobación limitada (...) adquirió firmeza por no haber sido debidamente recurrida.

(...) circunscribiéndonos al supuesto controvertido, es lo cierto que (la) resolución dictada en el procedimiento de comprobación limitada (...) fue notificada personalmente al

interesado el 29 de marzo de 2021 (...), y la interposición del recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa se produjo el día 10 de mayo de 2021, transcurrido en exceso el plazo previsto para interponer dicho recurso y deviniendo firmes -por extemporaneidad en la interposición del recurso- el acto administrativo de liquidación en él impugnado.

En consecuencia, ningún reproche jurídico cabe hacer (...) a la resolución de 18 de mayo de 2021, del Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, que inadmitía por extemporáneo el recurso de reposición planteado frente a la resolución de 9 de marzo de 2021, recaída en el procedimiento de comprobación limitada (...) ».

5. Con fecha 19 de septiembre de 2022 (...) interpone recurso extraordinario de revisión contra la Resolución n.º 20FIIN2021000064607202, por la que se resolvió el recurso de reposición interpuesto por él contra la resolución que ponía fin al procedimiento de comprobación limitada relativo al IGIC de los ejercicios 2017, 2018 y 2019 con número de expediente 20190000472816, fundamentado en el art. 125.1, letra a) LPACAP.

No ostentando competencia para resolver tal recurso, el 24 de noviembre de 2022 la Agencia Tributaria Canaria remite el expediente al Tribunal Económico-Administrativo Central, entendiendo que era al mismo al que le correspondía su resolución.

El 25 de mayo de 2023 tiene entrada en el Registro de la Administración tributaria autonómica la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del día 3 de dicho mes y año por el que declara la inadmisión del recurso. Como uno de los motivos de tal inadmisión, se encontraba la incompetencia material, correspondiendo la misma a la Junta Económico-Administrativa de Canarias de conformidad con lo previsto en el art. 33 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias.

A pesar de lo anterior, y ante la incorrección de la solicitud formulada por el obligado tributario -alegando un motivo de interposición de recurso extraordinario de revisión que no está contemplado en la normativa tributaria-, y vistos los argumentos esgrimidos en su escrito, la Agencia Tributaria Canaria opta por requerir a (...) a los efectos de que aclarase la solicitud efectuada. Requerimiento que consta notificado en la dirección calle (...), n.º 10, de Granadilla de Abona, siendo receptor de la notificación (...).

III

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

1. El presente procedimiento administrativo de revisión de oficio se inicia mediante escrito de 16 de junio de 2023, formulado por (...), en el que se indica lo siguiente:

« (...) que mediante este escrito hago constar que presento RECURSO DE NULIDAD DE PLENO DERECHO, según artículo 217 de la ley 58/20023 de 17 de diciembre.

PRIMERO.- Que en fecha 18-05-2021 y por la Agencia Tributaria Canaria, con número de resolución 20FIIN2021000064607202, se dictó acuerdo en virtud del cual se desestima el recurso de reposición presentado el 10-05-2021 por EXTEMPORÁNEO (...).

SEGUNDO.- Que dicho acuerdo adolece, a mi juicio, de nulidad de pleno derecho por:

- Lesionan los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

- Han 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.

- Tiene un contenido imposible».

Y concluye solicitando, la *« (...) declaración de nulidad de pleno derecho del acuerdo que se impugna, acordando la declaración pretendida y con cuanto más proceda en Derecho».*

2. Consta en el expediente tramitado la emisión del informe a que se refiere el art. 5.2 RGDLT, elaborado por la Administración de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife con fecha 10 de octubre de 2022.

3. Figura en las actuaciones la apertura del trámite de audiencia al interesado - con fecha 14 de julio de 2023- a fin de que éste pudiera alegar lo que estimase pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considerase oportunos en defensa de sus derechos e intereses legítimos (art. 271.4 LGT en relación con el art. 5.3 RGDLT).

4. Con fecha 16 de agosto de 2023 el interesado formula escrito de alegaciones, reiterando los argumentos y la pretensión inicial.

5. Con fecha 11 de septiembre de 2023 se emite Propuesta de Resolución de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se resuelve *« (...) que no procede declarar la nulidad de pleno derecho de la resolución n.º*

20FIIN2021000064607202, por la que resolvió el recurso de reposición contra la resolución que ponía fin al procedimiento de comprobación limitada relativo al IGIC de los ejercicios 2017, 2018 y 2019 con número de expediente 20190000472816, instada por (...) ».

6. Mediante oficio con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 29 de septiembre de 2023, se solicita la evacuación del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias [arts. 11.1.D.b) y 12.3 LCCC en relación con el art. 217.4 LGT y el art. 6 RGDLGT].

IV

1. Una vez examinado el contenido del expediente remitido a este Organismo consultivo y en atención a las consideraciones jurídicas que se exponen en la Propuesta de Resolución, se considera que no procede declarar la nulidad instada por el interesado.

A este respecto, resulta oportuno dar por reproducidos los argumentos jurídicos esgrimidos por el órgano instructor en su Propuesta de Resolución -folios 72 y ss., del expediente consultivo-:

«Analizada la documentación que obra en el expediente y los argumentos esgrimidos por el obligado tributario, se estima que no concurre causa para la declaración de nulidad de pleno derecho solicitada por los siguientes motivos:

Sobre la lesión de derechos susceptibles de amparo constitucional (art. 217.1.a LGT)

El interesado no concreta en su petición que derecho susceptible de amparo constitucional entiende lesionado, pero por el carácter de la supuesta infracción aludida, puede entenderse que se refiere al derecho a la defensa contenido en el artículo 24 de la Constitución Española.

Tal y como se hace mención en el informe emitido por el Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife referido en el antecedente de hecho Quinto, así como en la resolución de la reclamación económico-administrativa a la que se hizo alusión en el antecedente de hecho Segundo, existían otros domicilios alternativos en los que haber intentado la notificación personal antes de acudir a la publicación de anuncio de citación para notificación por comparecencia.

Sin embargo, también es cierto que tal circunstancia, en cuanto a lo que a la nulidad de pleno derecho del acto se refiere, tiene trascendencia en el caso de procedimientos de carácter sancionador, y no en un procedimiento tributario como el que trae causa.

El Tribunal Constitucional estima que el término indefensión no se identifica en el ámbito de los procedimientos tributarios con la acepción constitucional del artículo 24 de la Constitución, lo que refuerza la imposibilidad de declarar la nulidad. En este sentido, la Sentencia 42/1989, de 16 de febrero, declara que “ (...) las garantías del artículo 24 de la Constitución referidas a la tutela judicial efectiva no pueden trasladarse sin más a las actuaciones administrativas, salvo que estas tengan una naturaleza sancionadora equivalente materialmente a las actuaciones administrativas (...) ”, añadiendo que “ (...) Aquí se está ante un procedimiento administrativo tributario, no sancionador; por lo tanto las garantías del artículo 24.2 de la Constitución no le son aplicables (...) ”.

Igualmente, el Tribunal Supremo descarta la posibilidad de defender la aplicación del artículo 24 de la Constitución en los procedimientos tributarios fuera del ámbito sancionador. Así, la Sentencia de la Sección 6ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 16 de marzo de 2005 (Rec. 2796/2001), o de la Sección 3ª de dicha Sala de 11 de julio de 2003 (Rec. 7983/99), rechaza la aplicación del motivo de nulidad previsto en el art. 62.a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), que es el equivalente a los motivos de nulidad previstos el artículo 217.1.a) de la LGT, al señalar en dicha sentencia que “el derecho a la defensa solo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional - refiriéndose al recurso de amparo- en el marco de un procedimiento sancionador (...) fuera de este ámbito sancionador, la falta de 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”. En el mismo sentido se pronuncia el Consejo Consultivo de Canarias en dictamen 450/2019, de 5 de diciembre de 2019, al señalar en el mismo que “ (...) sin que estemos ante un procedimiento de naturaleza sancionadora, único en el ámbito administrativo en que se podría aplicar la vulneración de las garantías previstas en el artículo 24.2 de la Constitución referidas a la tutela judicial efectiva”, o más recientemente en su dictamen 311/2023, de 13 de julio de 2023, cuando dice: “ (...) se coincide con la Propuesta de Resolución al considerar que en el presente caso no concurre la causa contemplada en el art. 217.1.a) LGT, pues no nos encontramos ante actos realizados en el marco de un procedimiento sancionador (...) ”.

Pero, es más, la deficiente notificación sería invalidante solo en los supuestos en los que exista real indefensión con relevancia constitucional, lo que en el presente caso tampoco se ha producido. Debe tenerse en cuenta que la Junta Económico-Administrativa de Canarias admitió a trámite la reclamación y resolvió sobre el fondo de la misma, por lo que el obligado tributario no ha visto cercenado su derecho a la defensa, es decir, no se ha producido una verdadera indefensión de carácter material, ya que, a pesar de la deficiente notificación, ha tenido conocimiento del acto administrativo dictado y ha podido interponer los recursos procedentes con el mismo. Así, la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-

Administrativo del Tribunal Supremo, en sentencia de 7 de junio de 2012 (Rec. 2420/2010), dejó dicho: “ (...) únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución (...) con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados. (...) No procede, pues, invocar el amparo del art. 24 de la CE respecto a un procedimiento administrativo no sancionador, ni ante la inexistencia de irregularidades formales causantes de indefensión material”.

Y es que como ha quedado acreditado, la reclamación económico-administrativa interpuesta no fue considerada extemporánea, por lo que ningún perjuicio se ha causado al interesado, quien ha podido formular la reclamación prevista en el ordenamiento jurídico contra el acto administrativo cuya nulidad de pleno derecho pretende que se declare.

De acuerdo con lo expuesto, procede desestimar el motivo de nulidad esgrimido.

Sobre el contenido imposible (art. 217.1.c LGT)

Tal y como ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo, en sentencia de la Sección 2ª de su Sala de lo Contencioso Administrativo de 17 de junio de 2021 (Rec. 1123/2020), entre otras, la imposibilidad a la que se refiere el precepto debe ser material o física, además de originaria, no encontrándose englobada en la misma la vulneración de normas legales o reglamentarias:

“ (...) de entenderse con la amplitud preconizada, nos encontraríamos con que cualquier acto que vulnerara un precepto legal o reglamentario sería nulo de pleno derecho, lo que evidentemente no es el caso (...) no basta dicha incompatibilidad, sino que se está haciendo referencia a un vicio de origen, a la imposibilidad de producción o realización física o jurídica (...).

Este criterio jurisprudencial es asumido por el Consejo Consultivo en Dictamen 128/2022, por ejemplo.

Ninguno de los requisitos expuestos concurren en el caso analizado, por lo que el motivo de nulidad aludido debe ser desestimado.

Sobre haber prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados (art. 217.1.e LGT).

Entendiendo que la oposición del interesado se fundamenta en el primero de los supuestos recogidos en este apartado, ya que no interviene órgano colegiado alguno en el acto administrativo cuya validez se discute, el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de junio de 2011 (rec. 5481/2008), consideró que este supuesto de nulidad de pleno derecho de actos dictados en materia tributaria se produce cuando:

- Se prescinde total y absolutamente del procedimiento.
- Se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.
- Se prescinde de un trámite esencial.

La deficiente notificación de la resolución del recurso de reposición no constituye ninguno de los supuestos reseñados, puesto que el procedimiento elegido es el procedente y se ha seguido en todos sus aspectos sustantivos y tampoco puede considerarse que en el mismo se haya producido la omisión de algún trámite esencial, máxime cuando el derecho a la defensa se ha visto intacto.

Tal y como ha manifestado el Consejo de Estado en diversos dictámenes, pudiéndose citar a modo meramente enunciativo el identificado como 581/2015, de 10 de septiembre de 2015, se ha de ponderar en la operatividad de este vicio que se haya podido causar indefensión al interesado, esto es, que la anomalía del procedimiento se caracterice por su especial gravedad, para lo que habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las consecuencias producidas por tal conculcación a la parte interesada y lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido.

Y es que, a pesar de ser reiterativo, la defectuosa notificación no ha tenido efectos sobre el derecho a la defensa del interesado, puesto que ha tenido constancia del acto, ya que ha sido recurrido, y tal tardía constancia no ha impedido que la Junta Económico-Administrativa de Canarias conociera sobre el fondo del asunto.

En consecuencia, la aplicación restrictiva de la facultad revisora de la Administración, especialmente al invocarse causa de nulidad de pleno derecho, impiden acceder a la pretensión formulada».

2. En conclusión, no se objetiva la concurrencia de las causas de nulidad esgrimidas por el interesado para fundamentar su pretensión revisora [art. 217.1, letras a), c) y e) LGT], debiéndose informar favorablemente la Propuesta de Resolución sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución sometida a la consideración jurídica de este Consejo Consultivo de Canarias, se considera que es conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV del presente Dictamen.