Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 1 1 8 / 2 0 2 3

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 20 de marzo 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 Resolución del procedimiento de revisión de oficio iniciado a instancia de (...) en nombre y representación de la entidad (...), al objeto de declarar la nulidad de pleno Derecho de las liquidaciones de los expedientes de comprobación limitada así como la nulidad de los expedientes sancionadores dimanantes de aquéllos (EXP. 76/2023 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 oficio de actos nulos de pleno derecho del art. 217 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), iniciado mediante solicitud de la entidad (...), al objeto de declarar la nulidad de pleno derecho de dieciocho liquidaciones derivadas de expedientes de comprobación limitada con ocasión de la importación de determinados bienes sujetos a IGIC y AIEM y subsiguientes expedientes sancionadores derivados de aquéllos.

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: Sr. Suay Rincón.**

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. Al procedimiento de nulidad del art. 217 LGT le es aplicable 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. El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siendo de aplicación lo dispuesto en los arts. 217 y siguientes de la Ley General Tributaria (art. 217 y ss) y 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.

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

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

De acuerdo con este último inciso, complementado por los arts. 2.a) y 41.e) de la Orden de 19 de enero de 2018, de la Consejería de Hacienda, por la que se atribuyen a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias, se atribuye, en este caso, la competencia para elaborar y elevar la Propuesta de Resolución en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia tributaria a la Subdirección de la Unidad de Grandes Contribuyentes y Tributos a la Importación y Especiales.

5. El procedimiento de revisión de oficio se inició mediante solicitud de persona interesada el día 26 de julio de 2022, y conforme al art. 217.6 LGT la resolución definitiva debe dictarse antes del transcurso del plazo de un año. De no resolverse en ese plazo la solicitud habría que entenderla desestimada por silencio administrativo conforme al art. 217.6.b) LGT.

II

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

"PRIMERO.- Durante el mes de junio de 2021, la Administración de tributos a la importación y especiales Las Palmas de la Agencia Tributaria Canaria practicó de manera electrónica un total de dieciocho (18) notificaciones de Comprobación Limitada con números de referencia indicados en el encabezado de la presente solicitud, las cuales no fueron recepcionadas por la mercantil, y que tenían como concepto tributario el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), con ocasión de la importación de una serie de bebidas fermentadas mediante DUA de importación presentada por la importadora declarante (...)

Dado que la sociedad (...) no tuvo conocimiento material de la existencia de las Resoluciones de Comprobación Limitada al no haberse dado por notificada electrónicamente y, transcurriendo el plazo de diez días naturales desde la puesta a disposición en la sede electrónica, se entendió cumplido el plazo y la notificación se entendió practicada constando así en el expediente administrativo, dándose por efectuado el trámite y continuando el procedimiento por parte de la Administración Tributaria Canaria, convirtiéndose la liquidación provisional sin oposición en liquidación definitiva.

Posteriormente, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago, la Administración de Recaudación de la Agencia Tributaria Canaria inició la ejecución forzosa de la deuda tributaria y notificó de manera electrónica las correspondientes providencias de apremio indicando la obligación de realizar el pago de la deuda generada en los plazos legalmente establecidos bajo apercibimiento de proceder al embargo de bienes en vía ejecutiva, las cuales tampoco fueron notificadas expresamente a la sociedad.

Como consecuencia de no haber tenido conocimiento material por parte de la mercantil de la existencia de varias Resoluciones de liquidación provisional, que habían adquirido firmeza tácitamente por el mero transcurso del plazo estipulado, se tramitó expediente administrativo de apremio para el cobro de las deudas pendientes de pago correspondientes a (...).

Habiendo transcurrido el correspondiente plazo de ingreso sin que haya sido atendido el pago de las deudas pendientes, se declararon embargados los saldos de las cuentas bancarias relacionadas con la sociedad, así como los saldos de las demás cuentas a la vista y libretas de ahorro que existan en esa entidad a nombre de (...), en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada en periodo voluntario, el recargo de apremio ordinario, los intereses y costas del procedimiento de apremio de los expedientes referenciados al margen del encabezado de la presente solicitud.

Llegados a este punto, es relevante llamar la atención de la Administración de Tributos a la importación y Especiales Las Palmas de la Agencia Tributaria Canaria para decirle que el contribuyente tiene conocimiento por primera vez de los hechos descritos a raíz de los embargos que se practicaron en las cuentas corrientes de la sociedad, y prueba de ello es que la totalidad de notificaciones practicadas por la administración, no fueron atendidas por el pleno desconocimiento de su existencia, de ahí podemos inferir que la mercantil (...) no ha tenido oportunidad de ejercer su derecho a defensa encontrándose ante una situación de indefensión frente al embargo de cuentas corrientes practicado.

Adicionalmente, durante el mes de diciembre de 2021, se notificaron de manera electrónica las correspondientes Resoluciones de Imposición de Sanción por Infracción Tributaria derivada de los expedientes administrativos de comprobación limitada por presuntamente incluir datos erróneos en los DUAs presentados ante la Agencia Tributaria Canaria siendo declarante (...), de los cuales esta parte tampoco tuvo conocimiento material.

SEGUNDO.- MOTIVOS DE LA SOLICITUD DE DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO. VULNERACIÓN DE DERECHOS FUNDAMENTALES.

Esta parte considera que las liquidaciones practicadas deben considerarse nulas de pleno derecho, pues en el caso que nos ocupa nuestro representado no ha tenido oportunidad de acceder a los expedientes administrativos hasta su fase ejecutiva desconociendo su existencia y, en ese sentido, sin tener posibilidad de ejercitar su derecho de defensa al no recibir notificación efectiva hasta el momento del embargo de las cuentas bancarias de la entidad.

En consecuencia, esta parte entiende que se ha producido indefensión ante la falta de notificación efectiva, pues esta parte no ha podido ejercer su derecho de defensa de manera efectiva en el momento de la práctica de las correspondientes notificaciones, cuestión que se encuentra motivada en los fundamentos de derecho de la presente solicitud de declaración de nulidad. También es relevante mencionar que, ante la ausencia de la práctica de una notificación personal de manera presencial, en formato de papel en el domicilio social o fiscal de la mercantil, se produce una conducta reiterada por parte de la administración mediante la práctica de notificaciones telemáticas que inician, tramitan y finalizan un total de dieciocho (18) expedientes administrativos de comprobación limitada y, posteriormente,

otros dieciocho expedientes sancionadores de manera automática y sin ningún tipo de oposición.

En este sentido, sin aceptación expresa de ninguno de los actos de notificación practicados sin éxito, no podemos hablar de conocimiento de los hechos, ni mucho menos de conformidad con los hechos que hoy son objeto de solicitud de declaración de nulidad.

La conformidad tácita que emplea la administración para justificar sus actuaciones se produce a espaldas del contribuyente, causándole un grave perjuicio en cuanto a sus intereses, pues por el mero transcurso del plazo legal, sin conocimiento ni decisión alguna de los hechos en relación con su oposición o conformidad la entidad (...) no puede ejercer el derecho fundamental a su defensa.

TERCERO. - ASPECTOS SUBJETIVOS EN RELACIÓN CON PRÁCTICA DE NOTIFICACIONES TELEMÁTICAS.

En este caso particular, debemos tener en cuenta el aspecto subjetivo de la entidad mercantil (...) constituida el 18 de mayo de 2007, cuando no existía aún obligación de relacionarse electrónicamente con las administraciones públicas, y con sus dificultades a efectos de realizar comunicaciones con la Administración Tributaria por medios digitales, si bien se puede apreciar la falta de capacidad para el manejo en entornos digitales al no haber accedido a ninguna notificación de los numerosos expedientes administrativos, así como la falta de buena fe exigible a la Administración Tributaria ante la inutilidad de los medios electrónicos de notificación utilizados.

El actual marco jurídico del Derecho Administrativo en materia tributaria ha de quedar bajo la buena Administración electrónica y bajo la imposición de un criterio de interpretación favorable para el administrado al cual se le ha impuesto una transición hacia una comunicación electrónica.

En esta dirección cabe destacar el acierto de la STSJ Castilla y León, núm.126/2019, de 6 de febrero (rec.486/2018). La misma recuerda que "si bien los medios de comunicación informáticos se establecen para favorecer a los administrados frente a la administración, ésta también resulta muy beneficiada por las nuevas tecnologías (...), y fruto de ello es que tengan aplicación las exigencias a la administración en cuanto al Derecho a una Buena Administración (...) " y concluye indicando que estas "Exigencias y principios que deben ser exigidos con rigor (...) ", " (...) El ciudadano no puede, sin razón bastante, salir perjudicado por el cambio, sino, en todo caso, favorecido por ello; el sentido de la reforma de la administración no puede favorecer a la misma a costa de imponer un rigor formalista excesivo a los ciudadanos." Es por ello que, en el caso concreto que nos ocupa, las notificaciones electrónicas han llevado a esta parte a una situación de indefensión material al no tener conocimiento hasta la fase ejecutiva de las liquidaciones practicadas.

También es relevante recalcar que la mercantil (...) en cuanto a las mercancías objeto de comprobación limitada se refiere, ha actuado en calidad de distribuidora y no en calidad de importadora, habiéndose realizado las correspondientes declaraciones DUAs por parte de la mercantil (...), siendo el proveedor encargado del pago del IGIC correspondiente al tipo general (...)

CUARTO.- LA NATURALEZA DE LA MERCANCÍA DECLARADA OBJETO DE LIQUIDACIÓN Y SU TRATAMIENTO ADUANERO.

En cuanto a la naturaleza de la mercancía en relación con el devengo de impuestos especiales, IGIC y AIEM, se acompañan copia de las declaraciones ante el Sistema de control de movimientos de impuestos especiales (EMCS Intracomunitario) efectuadas por parte del importador como Documento Anexo Número DOS, declaraciones de conformidad en cuanto a la naturaleza de la mercancía objeto de liquidación, su composición, contenido y dictámenes en cuanto al producto relacionado con FIZZ como Documento Anexo número TRES y relacionado con el producto LECOQ como Documento Anexo número CUATRO.

Se hace constar que las declaraciones aportadas están en su idioma originario, sin perjuicio de su aportación traducidas al español en caso de requerirlo así la Administración Tributaria Canaria.

Las declaraciones ante el Sistema de control de movimientos de impuestos especiales, dejan constancia que la mercancía ha sido enviada desde Finlandia y Estonia, con el código 22060059. Las declaraciones de conformidad emitidas por los laboratorios responsables en cuanto a la naturaleza de la mercancía objeto de liquidación, su composición, contenido y dictámenes en cuanto al producto relacionado con FIZZ, determinan que su mercancía está compuesta, entre otros elementos, por alcohol fermentado en un porcentaje que puede oscilar entre el 4% y 4,7%. Las declaraciones de conformidad emitidas por los laboratorios responsables en cuanto a la naturaleza de la mercancía objeto de liquidación, su composición, contenido y dictámenes en cuanto al producto relacionado con LECOQ, determinan que su mercancía está compuesta, entre otros elementos, por alcohol fermentado en un porcentaje que puede oscilar entre el 4,7% y 5,2%.

Igualmente, esta parte interesa dejar constancia que la mercancía importada fue correctamente declarada por parte del importador en la partida 01 del DUA con el código TARIC 2206003100 por tratarse de una serie de bebidas fermentadas, de conformidad con el Reglamento de Ejecución (UE) nº 2017/1925 de la Comisión de 12 de octubre de 2017, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, correspondiéndose a "las demás bebidas fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel, sake); mezclas de bebidas fermentadas y mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas, no expresadas ni comprendidas en otra parte. -Las demás. – Espumosas. --- Sidra y perada". De igual modo, el importador declaró que la introducción de la mercancía en las Islas Canarias

no producía el devengo de impuestos especiales por haber sido ya devengados en el territorio de procedencia, siendo el tipo impositivo aplicable a la totalidad de bebidas importadas el tipo cero en impuestos especiales y el tipo general en el IGIC, no encontrándose sujetas al AIEM puesto que nos encontramos ante bebidas clasificadas como sidra y, por lo tanto, ajustando las declaraciones a lo establecido en la normativa tributaria y consultas vinculantes relativas a su tratamiento fiscal y aduanero.

QUINTO.- IMPROCEDENCIA DE LAS LIQUIDACIONES POR NO RESULTAR AJUSTADAS A DERECHO.

Esta parte considera que la justificación planteada en los expedientes administrativos de comprobación limitada debe considerarse errónea por entender que las bebidas objeto de comprobación deben incluir el importe de los impuestos especiales como base imponible para el cálculo del IGIC cuando de conformidad con las declaraciones efectuadas por (...) de las facturas emitidas por el proveedor (...) el tipo aplicable a las bebidas objeto de importación es el tipo cero y, por lo tanto, la tributación al tipo impositivo general del IGIC resulta procedente en los supuestos que nos ocupan.

SEXTO.- IMPROCEDENCIA DE LA RESOLUCIÓN DE IMPOSICIÓN DE SANCIÓN POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA AL NO EXISTIR RESPONSABILIDAD POR NEGLIGENCIA.

Esta parte considera que las Resoluciones de imposición de sanción por infracción tributaria deben considerarse improcedentes pues en ningún caso se produce una conducta negligente de mi representada, pues (...) se limita a la adquisición de una serie de bebidas fermentadas incluidas dentro de la categoría de sidra, las cuales han sido declaradas tanto en el momento de su importación en territorio nacional como en el territorio autonómico de las Islas Canarias por parte de (...) de conformidad con las facturas emitidas por el proveedor (...)

En este sentido, mi representada es igualmente perjudicada de las consideraciones de la Administración Tributaria Canaria y no sujeto negligente pues en virtud del precio de adquisición de los productos declarados y bajo esa buena fe comercial, partiendo de la consideración de la sidra como una bebida fermentada que devenga impuestos especiales al tipo cero y a la que le resulta aplicable el tipo impositivo general del IGIC, ha procedido a la imputación de su valor de adquisición en su cadena de distribución de bebidas.

SÉPTIMO.- ANULACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES Y SANCIONES OBJETO DE SOLICITUD DE NULIDAD DE PLENO DERECHO.

Durante la tramitación del expediente se han vulnerado distintos derechos que conllevan que los efectos jurídicos que se deben anudar a las resoluciones dictadas se correspondan a la nulidad de pleno derecho de estas.

Esta parte considera que se ha vulnerado el derecho de defensa y el derecho a la tutela judicial efectiva recogida en el artículo 24 CE. Entiende esta parte que, el respeto a los citados derechos conllevaría a la declaración de nulidad de las liquidaciones practicadas y, por ende, la retroacción de las actuaciones al momento de la práctica de la notificación de las distintas liquidaciones y expedientes administrativos que se han seguido tramitando en consecuencia de las notificaciones tácitas practicadas a espaldas del contribuyente.

Es relevante mencionar que, durante el procedimiento administrativo también se han visto atacados otros principios jurídicos que han afectado al derecho de defensa de esta parte, como son el principio de contradicción y el principio de igualdad de armas al no haber tenido acceso a ninguna de las liquidaciones notificadas electrónicamente por parte de la Administración Tributaria.

Igualmente, al haberse construido el expediente sobre una presunción de prueba genérica y no sobre una prueba específica en contrario, es decir, mediante informe pericial de laboratorio obtenido por parte de la Administración Tributaria Estatal y utilizado como base erróneamente por la Administración Tributaria Autonómica, pues nos encontramos ante bebidas fermentadas y no derivadas, lo cual determina que los DUAs declarados por (...) así como el contenido de las facturas emitidas por el proveedor (...) son correctas y conllevan a la nulidad de las liquidaciones provisionales de los distintos expedientes y, en consecuencia, el archivo de los mismos.

OCTAVO.- OTRAS CUESTIONES RELEVANTES A TENER EN CUENTA EN CUANTO A LA IMPROCEDENCIA DE LAS LIQUIDACIONES

Igualmente, esta parte interesa dejar constancia que la entidad mercantil (...) al igual que el resto de empresas distribuidoras de mercancías en el sector han continuado realizando su actividad de distribución de idénticas bebidas fermentadas de sidra con nombre comercial FIZZ y LECOQ como las que son objeto de liquidación en la solicitud que nos ocupa, realizando idénticas operaciones de declaración y tributación tanto de impuestos especiales al tipo cero como de IGIC al tipo general, empleando el código aduanero 22060039, lo cual se acredita mediante la aportación de documentación aduanera como Documento Anexo número CINCO."

III

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

1. Entre los días 10 y 17 de junio de 2021, la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Las Palmas, de la Agencia Tributaria Canaria, inició un total de dieciocho procedimientos de comprobación limitada al objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones relativas al Impuesto General Indirecto Canario (en

adelante, IGIC) y Arbitrio Insular a la entrada de Mercancías (en adelante, AIEM), con ocasión de la importación de bienes -siempre bebidas fermentadas y mezclas de bebidas fermentadas-, siendo sujeto pasivo del impuesto, como destinataria del bien importado, la entidad (...) Tales bienes habían sido objeto de diferentes declaraciones de importación (DUA) presentadas entre los días 20 de julio de 2017 y 10 de diciembre de 2018, presentadas por la entidad declarante (...).

Como resultado de dichos procedimientos se observaron diferencias entre el valor comprobado y el declarado, toda vez que por la Administración tributaria se consideró que no se había incluido en la base imponible de la declaración el importe de los impuestos especiales sobre el alcohol devengados ante la Administración de Aduanas, así como, por otro lado, se estimó que parte de la mercancía declarada, por ser bebidas derivadas de alcoholes debían declararse al tipo incrementado del 13,5% de IGIC. El procedimiento derivó en las liquidaciones cuyos importes (principal y recargo de apremio) se reflejan en el cuadro que aparece al final de este primer antecedente de hecho.

La Administración tributaria puso a disposición de dicha entidad, en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada, en el Servicio de Notificaciones electrónicas, las propuestas de liquidación y las liquidaciones de cada uno de los expedientes citados, sin que accediera la entidad a su contenido, por lo que, transcurrido el plazo de diez días desde la efectiva puesta a disposición, hubo de considerarse rechazada la notificación, según disponía la normativa aplicable al efecto.

2. Asimismo, considerándose por la Administración tributaria que la conducta de la obligada tributaria era constitutiva de infracción, se instruyó expediente sancionador por cada uno de los expedientes liquidatorios tramitados, resultando una liquidación en concepto de sanción por los importes que se reseñan en un segundo cuadro.

3. La deuda no ingresada en voluntaria derivada de los citados expedientes de comprobación limitada y expedientes sancionadores, con inclusión del recargo de apremio correspondiente, asciende, así, pues, a un total 15.406,72 euros, a la fecha de fin del periodo en fase voluntaria.

Transcurrido el periodo voluntario de pago, la Administración de Recaudación de la Agencia Tributaria Canaria inició la ejecución forzosa de la deuda tributaria y notificó, también de manera electrónica, las correspondientes providencias de

apremio, con indicación de la obligación de realizar el pago de la deuda generada en los plazos legalmente establecidos, bajo apercibimiento de proceder al embargo de bienes en vía ejecutiva, tramitándose expediente administrativo de apremio para el cobro de las deudas pendientes de pago correspondientes, habiéndose embargado sendos importes de 3.986,91 euros -con diligencia de embargo notificada electrónicamente a la entidad deudora el 16 de junio de 2022- y de 441,59 euros, con diligencia de embargo notificada electrónicamente el 12 de agosto de 2022.

4. Instada la nulidad de las liquidaciones dictadas en procedimiento de comprobación de las declaraciones de importación y las subsiguientes sanciones el 26 de julio de 2022, con arreglo a lo dispuesto en la normativa vigente relativa al procedimiento de nulidad tributario, el órgano competente para tramitar el procedimiento solicitó al órgano que dictó el acto la remisión de una copia cotejada del expediente administrativo y de un informe sobre los antecedentes del procedimiento que fuesen relevantes para resolver.

En el referido informe se señala, sucintamente, que:

-*"Todos los expedientes fueron debidamente notificados, según los artículos 109 y siguientes de la Ley General Tributaria así como los artículos 40 y siguientes de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.*

La entidad interesada es una sociedad limitada que está obligada a recibir notificaciones por buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Las propuestas y resoluciones de los expedientes de comprobación limitada así como las resoluciones de los expedientes sancionadores fueron notificadas considerándose rechazadas al no acceder al buzón electrónico en el plazo de 10 días establecido en el artículo 43 de la Ley 39/2015."

- Además, recoge el informe que, contrariamente a lo manifestado por el interesado, no todas las notificaciones electrónicas fueron consideradas rechazadas por haber dejado transcurrir el plazo de diez días. En algunos casos los expedientes sancionadores fueron aceptados en el buzón electrónico -se cita a modo de ejemplo la notificación de 4 de noviembre de 2021-, lo cual, se indica en el informe, prueba que la entidad reclamante *"tuvo conocimiento de los hechos, ya que en las propuestas de los expedientes sancionadores se hace mención también a los expedientes de comprobación limitadas de los que derivan".*

- Respecto al fondo del asunto, dice el informe que "en relación a la naturaleza de la mercancía comprobada así como de la culpabilidad de la conducta del obligado, se reitera que no es objeto de esta solicitud de nulidad de pleno derecho, ya que el plazo de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa ha sido ampliamente superado y por tanto, los actos serían plenamente firmes". No obstante, se indica que *"en sus alegaciones, también hace mención que no es importador sino distribuidor, cuando según señala el artículo 21 de la Ley 20/1994, es importador es el destinatario de los bienes importados, tal y como se declaró en las declaraciones de importación (das)".*

5. Junto a la solicitud de nulidad se acompañó por el representante de la entidad, Descepa Animal Agrandadas, copia del poder de representación que le faculta para presentar impugnaciones ante cualquier administración tributaria en nombre de la mercantil (...), y habiéndose señalado en la solicitud de nulidad como domicilio de notificaciones aquél donde se encuentra el despacho profesional de dicho representante, a esta dirección se remitió, por el órgano tramitador de la Ley, la notificación del preceptivo trámite de audiencia del presente procedimiento, para que se pudieran alegar y presentar los documentos y justificantes que se estimasen pertinentes. La notificación es entregada en la Oficina del Servicio de Correos el día 7 de diciembre de 2022, tras dos intentos de entrega en dicha dirección con resultado de ausente, dejándose aviso en el buzón.

La puesta de manifiesto del expediente se realiza el 16 de diciembre de 2022, ante el citado representante, sin que exista constancia, de la presentación de alegaciones y/o nuevos documentos o justificantes a los ya presentados con la solicitud.

6. Se formula Propuesta de Resolución por la Sra. Subdirectora de Grandes Contribuyentes y Tributos a la Importación y Especiales, con la conformidad de la Ilma. Sra. Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se desestima la declaración de nulidad de pleno derecho instada por la entidad interesada.

IV

1. La Propuesta de Orden resolutoria desestima la solicitud de revisión de oficio, puesto que el órgano instructor considera que no concurre la causa de nulidad de pleno derecho establecida en el art. 217.1.a) LGT.

Los argumentos de la Administración Tributaria para desestimar son en esencia los siguientes:

- La nulidad absoluta, radical o de pleno derecho constituye el grado máximo de invalidez de los actos administrativos que puede ser declarada en situaciones excepcionales que han de ser apreciadas con suma cautela y prudencia, sin que pueda ser objeto de interpretación extensiva, con el objetivo buscar un justo equilibrio entre el principio de seguridad jurídica, que postula el mantenimiento de derechos ya declarados, y el de legalidad, que exige depurar las infracciones del ordenamiento jurídico. En consecuencia, la revisión de oficio sólo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos.

- Manifiesta el recurrente que no pudo ejercer el derecho de defensa al no acceder a las notificaciones electrónicas. Si bien ello no es imputable a la anormal actuación de la Administración Tributaria que notificó en forma, estando la entidad obligada a relacionarse con la Administración Tributaria por medio electrónicos por disponerlo así la ley (art. 109 LGT y 14, 41 y 43 LPACAP). No es posible aplicar el régimen de otras notificaciones. Tampoco es aplicable a los procedimientos tributarios (salvo los sancionadores) el art. 24 CE.

- En relación con las sanciones tributarias que se impugnan, las notificaciones de las propuestas de resolución fueran todas ellas aceptadas por la entidad (...), tras la puesta a disposición en su buzón electrónico habilitado, por lo que no se justifica que no se aceptasen las resoluciones posteriores, lo que impide hablar de indefensión.

- La nulidad del acto debe ser interpretada con criterios restrictivos. Por ello no es posible entrar en el fondo del asunto por medio del recurso de nulidad contra las liquidaciones dictadas en los procedimientos de comprobación y las posteriores sanciones derivadas de aquéllas, porque no se invoca un específico motivo de nulidad y la interesada no utilizó en el momento oportuno los recursos ordinarios o la reclamación económico-administrativa contra las correspondientes liquidaciones y sanciones.

2. Este Consejo Consultivo no puede sino compartir estas apreciaciones. Siguiendo la constante y abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha reiterado en múltiples ocasiones que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por 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 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, dado que la revisión de oficio no es en modo alguno cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias.

3. A la vista de esta doctrina, y analizadas en su proyección sobre este caso las previsiones contenidas en la normativa de aplicación contenidas en el art. 109 LGT para determinar si la Administración se ha atenido o no el procedimiento legalmente previsto, cabe concluir que la Administración practicó las notificaciones correctamente.

Las discrepancias de fondo planteadas con ocasión de las declaraciones de importación de determinados bienes (DUA) sujetos a IGIC y AIEM pudieron ser invocadas por la entidad interesada a través de los recursos ordinarios o la reclamación económico-administrativa.

La invocación de la concurrencia de una causa determinante de la nulidad de pleno derecho tiene marcado carácter excepcional, y sólo cabe ante vicios especialmente graves que causen indefensión material, cuando vicios de carácter formal se trata.

Circunstancia que en el presente expediente no concurre, pues la falta de acceso a las notificaciones electrónicas, tanto de las liquidaciones en los procedimientos de comprobación de las declaraciones de importación a efectos de IGIC y AIEM, como de las resoluciones sancionadoras posteriores derivadas de aquellos procedimientos, es sólo imputable a la propia conducta de la entidad interesada; debiendo, por tanto pechar con las consecuencia adversas que pudiera padecer a resultas de su falta de diligencia en el ejercicio de su actividad empresarial.

El régimen jurídico de las notificaciones electrónicas está legalmente previsto y, en particular, procede acudir al mismo cuando, en el marco de las obligaciones tributarias, se trata de personas jurídicas, (y no solo en estos casos, porque igualmente procede estar a dicho régimen jurídico en el caso de algunos colectivos profesionales).

La Administración se ha atenido al cumplimiento de las exigencias requeridas por el ordenamiento jurídico a que estaba compelida, como acredita la argumentación contenida en la Propuesta de Resolución objeto de este Dictamen, una argumentación que se asume ahora como propia, actuando aquélla en su consecuencia con la debida diligencia; y, por tanto, no cabe cuestionar los medios empleados por la Administración en este caso para que sus resoluciones llegaran al conocimiento de sus destinatarios.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, sometida a la consideración de este Consejo Consultivo, es conforme a Derecho.