Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 8 1 / 2 0 2 5

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 13 de febrero de 2025.

Dictamen solicitado por la Excma. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden del procedimiento de declaración de nulidad, iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de (...), contra la liquidación vinculada al DUA 24ES0038913002MW4, dictada por la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife, en materia del Impuesto General Indirecto (EXP. 15/2025 RO)*[*].

F U N D A M E N T O S

I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado por la Excma. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias, es la Propuesta de Orden resolutoria de un procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), en representación de (...), de la liquidación vinculada al Documento Único Administrativo -DUA- 24ES00389130002MW4, de 2 de enero de 2024, dictada por la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife en materia del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) con ocasión de la importación del vehículo marca (...), modelo (...), número de bastidor (...) y matrícula (...).

2. La facultad de solicitar el dictamen corresponde a la de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias, y su carácter preceptivo y la competencia del Consejo Consultivo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto con el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de acuerdo con lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera,

[*] **Ponente: Sr. Pérez Hernández.**

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

El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siendo de aplicación, como se ha indicado, entre otras normas, lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, constituida, en este caso, por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y también el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Asimismo, en cuanto al procedimiento, resultan de aplicación lo dispuesto en los arts. 4 a 6 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Además, de conformidad con lo previsto en el citado art. 217.4 LGT, es preciso que el dictamen sea favorable para poder proceder a la declaración de nulidad pretendida.

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

4. El presente procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de la persona interesada el día 7 de mayo de 2024, por lo que, conforme al art. 217.6 LGT, la resolución definitiva debería dictarse antes del transcurso del plazo de un año.

5. De lo obrado en el expediente no se aprecia la existencia de deficiencias formales que, por producir indefensión a la interesada, obsten formular un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada.

II

1. A tenor del escrito del interesado, presentado el 7 de mayo de 2024, por representante debidamente acreditada, en cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, son los siguientes:

«PRIMERO. – COMPRAVENTA DE VEHÍCULO HÍBRIDO EN PENÍNSULA.

Mi representado adquiere en territorio peninsular, mediante compraventa, el vehículo híbrido marca (...) (...), con número de (...) y matrícula (...).

El importe de la compraventa asciende a 23.981,00.-euros sin aplicación de IVA. Se adjunta como DOCUMENTO nº DOS la documentación del vehículo.

SEGUNDO. – IMPORTACIÓN. INTRODUCCIÓN DEL VEHÍCULO EN CANARIAS.

El vehículo llega a Canarias vía puerto, concretamente al puerto de Santa Cruz de Tenerife. Una vez su llegada, se procede a la revisión del vehículo y a la expedición del correspondiente DUA y liquidación del IGIC.

Se adjunta como DOCUMENTO nº TRES la documentación relativa a la compraventa, el DUA y la liquidación del IGIC. Resaltar que es la ÚNICA DOCUMENTACIÓN que se le entrega a mi representado, siendo este, además, OBLIGADO al pago del IGIC como requisito indispensable para retirar el vehículo del puerto.

En definitiva, se tiene que abonar en concepto de IGIC el importe que asciende a 1.678,67-

euros.

TERCERO. – REGULACIÓN DEL IGIC. ARTÍCULO 59 DE LA LEY 4/2012, DE 25 DE JUNIO, DE MEDIDAS ADMINISTRATIVAS Y FISCALES, APARTADO 1. CONCEPTO DE VEHÍCULO HÍBRIDO.

El artículo 59 de la Ley 4/2012 viene a regular los tipos de gravámenes aplicables a las entregas e importaciones de vehículos. Más concretamente y para el caso que nos ocupa, en el apartado 1 del citado precepto establece:

"Uno. Tributarán en el impuesto general indirecto canario al tipo cero las entregas e importaciones de los siguientes vehículos:

1. Los vehículos híbridos eléctricos cuyas emisiones no excedan los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido, teniendo en cuenta los valores de dióxido de carbono derivados del Ciclo de Ensayo de Vehículos Ligeros Armonizado a nivel mundial (protocolo WLTP)".

Posteriormente, pasa a definir lo que por dicha regulación se entiende como vehículo híbrido eléctrico:

"A los efectos de la presente ley, se entenderá por:

– Vehículo híbrido eléctrico: el que combine como fuente de energía un motor de combustión interna de alta eficiencia y un motor eléctrico, llegando en determinadas ocasiones a funcionar solo con el motor eléctrico que utiliza como fuente de alimentación volantes de inercia, ultracondensadores o baterías eléctricas".

En último lugar, haciendo aplicación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, un vehículo híbrido es aquel que es "propulsado por una combinación de motores de combustión o eléctricos".

Por lo tanto, para que un vehículo tribute en el IGIC al tipo 0 tiene que cumplir con dos requisitos:

1.Que las emisiones de dióxido de carbono no excedan de 110 gramos por kilómetro recorrido.

2.Que pueda en determinadas ocasiones funcionar solo con el motor eléctrico.

Que dicha conclusión no se saca de forma individualizada por esta parte, sino que, además, el propio órgano al que me dirijo, ha resuelto en dos consultas vinculantes lo mismo que aquí se ha expuesto, indicando que un vehículo híbrido eléctrico tributará al tipo 0 si cumple con los dos requisitos expuestos anteriormente. Se adjuntan las consultas vinculantes como DOCUMENTO nº CUATRO.

Para mayor descripción del vehículo se adjunta la ficha técnica del mismo y un certificado expedido por (...) España, S.L.U como DOCUMENTO nº CINCO. En la página 6-7 de dicho documento se prueba como este modelo tiene unas emisiones de CO2 que oscilan entre 100 y 105 gramos por kilómetro recorrido. A su vez, en la última página se certifica que este vehículo puede circular en determinadas ocasiones solamente con el motor eléctrico, al 100%.

En definitiva, se demuestra cómo se ha realizado una aplicación incorrecta de la legislación aplicable y se ha cobrado a mi representado un importe en concepto de IGIC que no procede, obteniendo de esta forma la Agencia Tributaria Canaria un beneficio que no le corresponde.

CUARTO. – NULIDAD DE PLENO DERECHO DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

El acto administrativo correspondiente a la operación del presente recurso no es otro que el DUA expedido y la liquidación del IGIC, ya adjuntados como DOCUMENTO nº TRES al presente escrito.

Dicho acto administrativo, en aplicación del artículo 217 de la Ley General Tributaria y del artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ha devenido nulo por incurrir en los siguientes supuestos:

a) LESIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y LIBERTADES SUSCEPTIBLES DE AMPARO CONSTITUCIONAL.

Comenzamos con la vulneración del artículo 14 de la Constitución: "Los españoles sin iguales ante la ley (...) ". Pues bien, en el caso que nos ocupa este precepto ha sido totalmente vulnerado de modo que, ante la misma operación, con el mismo modelo y tipo de vehículo, a unos contribuyentes se le ha cobrado el IGIC mientras que a otros les ha salido totalmente exento, al tipo 0. Se produce claramente una desigualdad entre particulares pues a personas que han realizado la misma compraventa (mismo vehículo (...) en Península), se ha aplicado de forma totalmente diferente causando discriminación la legislación del IGIC. No es nada lógico ni resulta bajo la legalidad, que a unos contribuyentes se le aplique el 7% o el 15% del IGIC, según el caso, y otros salgan totalmente libre de impuestos al tipo 0%. Prueba de ello es el DOCUMENTO nº SEIS que se adjunta, donde se prueba claramente la liquidación al tipo 0% ante la misma operación.

b)EL ACTO SE DICTA PRESCINDIENDO TOTAL Y ABSOLUTAMENTE DEL PROCEDIMIENTO LEGALMENTE ESTABLECIDO.

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas es bastante clara al respecto, rigiendo el proceso a seguir para el dictado de los actos administrativos, así como de los requisitos que dichos actos deben de cumplir para que resulten válidos y eficaces.

Se incumple gravemente el artículo 40 del mencionado cuerpo legal. A mi representado ÚNICA Y EXCLUSIVAMENTE se le hace entrega de un documento de liquidación del IGIC a la hora de efectuar el DUA. En dicho documento solamente consta el importe que ha de abonar por la operación efectuada. Abono, se reitera, resulta como requisito indispensable para poder sacar el vehículo del puerto de Santa Cruz de Tenerife. Dicho acto administrativo, el cual la Administración resuelve en el DOCUMENTO nº NUEVE que ha devenido firme por no interponer en tiempo y forma el supuesto recurso de reposición que cabe contra el mismo, causa una grave indefensión a mi representado por los siguientes motivos:

-No contiene texto alguno, prescindiendo de contenido y sin aplicación de los supuestos preceptos que la Administración considera aplicables.

-No indica si pone fin o no a la vía administrativa.

-No expresa los recursos que caben contra dicho acto, ni el órgano ante el que se tiene que interponer y mucho menos el plazo con el que cuente el contribuyente.

SE PRODUCE UNA GRAVE INDEFENSIÓN. Sin embargo, ahora por parte de la Administración se quiere hacer ver como el acto ha devenido firme, sin interposición del correspondiente recurso. RECURSO QUE NO SE HA ADVERTIDO NI COMUNICADO,

desconociendo mi representado las posibilidades existentes en aras de hacer valer sus derechos.

c) ACTO EXPRESO CONTRARIO AL ORDENAMIENTO JURÍDICO POR EL QUE LA ADMINISTRACIÓN ADQUIERE FACULTADES O DERECHOS CARECIENDO DE LOS REQUISITOS PARA DICHA ADQUISICIÓN.

En virtud de la incorrecta aplicación de la legislación que resulta en el presente caso, se dicta un acto administrativo que va en contra del ordenamiento jurídico, ya no solo por vulnerar el artículo 14 de la CE y por adolecer defectos de forma tal y como ha quedado acreditado, sino que, además, va en contra del propio ordenamiento jurídico al aplicar un IGIC que NO CORRESPONDE. Y es que dicha legislación es muy clara al respecto, tal y como se ha explicado en el motivo tercero del presente escrito. Se cumplen todos y cada uno de los requisitos para que el tipo a aplicar sea CERO.

Dicho error deviene en que la Administración ha adquirido un derecho, es decir, el abono de un importe, que no le corresponde. Efectúa una liquidación de IGIC que va en contra del ordenamiento jurídico, OBTENIENDO UN INGRESO INDEBIDO.

QUINTO. – CONCLUSIONES.

Que por las alegaciones efectuadas y vistas las pruebas aportadas, resulta que estamos ante un acto administrativo nulo de pleno derecho. Se vulnera el derecho de igualdad ante la ley con el que cuentan todos los contribuyentes, no se cumplen con el contenido que debe de primar en cada acto administrativo, causando una grave indefensión y, además, se trata de un acto que va en contra el ordenamiento jurídico por el cual la Administración adquiere un derecho que no le pertenece.

Es por todo ello que procede declarar el acto administrativo objeto de la presente solicitud como NULO, dejando sin efecto todo su contenido y devolviendo a mi representado el importe abonado en concepto de IGIC con todos los intereses aplicables».

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

«PRIMERO.- En fecha 27 de diciembre de 2023, el importador adquirió a la entidad (...), con domicilio en (...), Puerto Real, en la provincia de Cádiz, un vehículo marca (...) (...), número de bastidor (...) y matrícula (...).

SEGUNDO.- El obligado tributario procedió a importar a las Islas Canarias, territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

TERCERO.- TERCERO.- En fecha 2 de enero de 2024, (...) (n.º representante (...)), en su condición de agente de aduanas presentó, en nombre de la importadora, el DUA

24ES00389130001GR7 en formato electrónico a través del sistema VEXCAN (ventanilla única canaria) como declaración del IGIC derivado de la importación del vehículo. De la liquidación derivada del DUA, resultó una cuota a pagar de 1.745,10 € resultante de aplicar a una base imponible de 24.930 € un tipo impositivo del 7 %.

En fecha 2 de enero de 2024 se comunicó a la agente de aduanas el resultado del despacho a través del sistema VEXCAN. Expedida la correspondiente carta de pago, el importe fue efectivamente satisfecho en fecha 2 de enero de 2024. En fecha 2 de enero de 2024 se procedió al levante de la mercancía».

III

En lo que se refiere a la tramitación del presente procedimiento, tras su inicio mediante escrito en que se alega la concurrencia de las causas de nulidad previstas en las letras a), e) y f) del referido art. 217 LGT, constan los siguientes trámites:

- El 13 de mayo de 2024 se emitió informe por el órgano gestor, el Servicio de Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife, que lo emite el, determinándose en él:

«El importador no acredita en el momento de la importación la autonomía eléctrica, correspondiendo a él la carga de la prueba puesto que se trata de acoger a un beneficio fiscal».

- El 12 de agosto de 2024 se otorgó el trámite de vista y audiencia al interesado, que fue notificado a el 21 de agosto de 2024 a través del acceso a su Dirección Habilitada Única (DEHú), sin que conste la presentación de alegaciones.

- El 26 de diciembre de 2024 se emitió la Propuesta de Orden resolutoria de sentido desestimatorio.

IV

1. La Propuesta de Resolución considera que debe desestimarse la revisión de oficio, puesto que el órgano instructor estima que no procede declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación vinculada al DUA 24ES00389130002MW4, de 2 de enero de 2024, dictada por la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife en materia del Impuesto General Indirecto Canario con ocasión de la importación del vehículo marca (...), modelo (...), con número de bastidor (...) y matrícula (...), puesto que se considera que no concurren las causas de nulidad alegadas por el interesado.

2. Antes de entrar en el fondo del asunto, es preciso señalar, una vez más, que este Consejo Consultivo siguiendo constante y abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha reiterado que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ello solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva de 7 de octubre, que reitera el pronunciamiento de este Organismo en el mismo sentido en anteriores dictámenes, o el más reciente Dictamen 3/2023, de 10 de enero, de especial interés en la medida en que aplica precisamente la doctrina citada, que desarrolla con detenimiento en un expediente de alegada nulidad de una liquidación tributaria.

3. En el presente asunto, el interesado alega en su solicitud que concurren varias causas de nulidad de las contenidas en los arts. 217.1 LGT y 47.1 LPACAP, concretamente las que existan en los actos siguientes:

a) Los que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

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

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

4. En primer lugar alega el interesado que concurre la causa de nulidad de la letra a) del art. 217.1 LGT y del art. 47.1 LPACAP, al señalar:

«Comenzamos con la vulneración del artículo 14 de la Constitución: "Los españoles sin iguales ante la ley (...) ". Pues bien, en el caso que nos ocupa este precepto ha sido totalmente vulnerado de modo que, ante la misma operación, con el mismo modelo y tipo de vehículo, a unos contribuyentes se le ha cobrado el IGIC mientras que a otros les ha salido totalmente exento, al tipo 0. Se produce claramente una desigualdad entre particulares pues a personas que han realizado la misma compraventa (mismo vehículo (...) en Península), se ha aplicado de forma totalmente diferente causando discriminación la legislación del IGIC. No es nada lógico ni resulta bajo la legalidad, que a unos contribuyentes se le aplique el 7% o

el 15% del IGIC, según el caso, y otros salgan totalmente libre de impuestos al tipo 0%. Prueba de ello es el DOCUMENTO nº OCHO que se adjunta, donde se prueba claramente la liquidación al tipo 0% ante la misma operación.»

Ante todo ha de señalarse, como se reiterará en el apartado siguiente, que los procedimientos de importación siguen el esquema declaración-liquidación, según el cual los importadores presentan directamente o a través de sus representantes aduaneros una declaración tributaria que, en caso de las importaciones, adquiere el nombre de Documento Único Administrativo (DUA).

En estas declaraciones (DUAs) son los propios interesados, pues, los que manifiestan, por un lado, que importan un vehículo sujeto al IGIC (art. 4.1 Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias), y por otro consignan todos los datos necesarios para la práctica de la liquidación tributaria por parte del órgano competente.

Por ello, el DUA es un documento que recoge las manifestaciones de los importadores con trascendencia tributaria de tal forma que, sobre la base de los datos en él consignados, la Administración valorará si procede o no comprobar el hecho imponible antes de dictar la correspondiente liquidación. En el ámbito de las importaciones cuando la Administración estima que no procede comprobar, se liquida la operación conforme a los datos suministrados por la importadora en el DUA y se procede al levante de las mercancías.

Así se recoge en las siguientes disposiciones legales:

- El art. 134.2 del 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, según el cual:

« (...) cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, no tome en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante la liquidación se considerará, en su caso, producida y notificada con el levante de las mercancías».

- El art. 100.2 del Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que preceptúa:

«Cuando la Administración Tributaria Canaria, para la práctica de la liquidación, no haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante, la liquidación se considerará dictada y notificada en el momento de la comunicación del resultado del despacho, procediendo la Administración Tributaria Canaria a autorizar el levante de los bienes, previo ingreso o afianzamiento, en su caso, del importe de la deuda».

En este caso, la agente de aduanas, actuando en representación del importador, declaró en el DUA que la importación del vehículo debía sujetarse al tipo del 7% razón por la cual la Administración de Tributos a la importación de Santa Cruz de Tenerife liquidó al tipo referido y no el tipo 0%, lo que, en su caso, debió haberse consignado en la casilla correspondiente del DUA, y acompañar el certificado que acreditase que el vehículo podía funcionar sólo con el motor eléctrico, de conformidad con lo establecido en el art. 90.1.f) Decreto 268/2011.

La Administración liquidó conforme a lo declarado por el obligado tributario amparada por la presunción de certeza de los datos contenidos en el DUA, tal y como establece el art. 108.4 LGT:

«Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario».

Por todo ello, ya, desde luego, no puede alegar el interesado que se ha vulnerado el derecho a la igualdad, pues se ha liquidado el tributo conforme a los datos consignados por él mismo de modo idéntico al de cualquier otro operador en las mismas circunstancias, sin que conste que haya habido ninguna singularidad.

Pero, en todo caso, como aduce, adecuadamente, la Propuesta de Orden, debemos señalar lo siguiente:

La tributación de las operaciones gravadas por el IGIC al tipo 0%, se regula en el art. 59.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (Ley 4/2012), según el cual:

«Uno. Tributarán en el impuesto general indirecto canario al tipo cero las entregas e importaciones de los siguientes vehículos:

1. Los vehículos híbridos eléctricos cuyas emisiones no excedan los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido, teniendo en cuenta los valores de

dióxido de carbono derivados del Ciclo de Ensayo de Vehículos Ligeros Armonizado a nivel mundial (protocolo WLTP)».

Por su parte el Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos define el Vehículo Eléctrico Hibrido (VEH) como aquel «*Vehículo propulsado por una combinación de motores de combustión y eléctricos*».

El art. 59.Uno.1 *in fine* de la Ley 4/2012 recoge, sólo a los efectos de aplicar dicha ley (y, por consiguiente, el tipo 0%) lo que se considera como VEH, desarrollando un concepto más completo que aquel establecido por el Reglamento General de Vehículos. Ello porque incorpora el requisito de que el vehículo pueda circular utilizando solamente el motor eléctrico excluyendo del beneficio fiscal, por tanto, aquellos vehículos híbridos que, a pesar de disponer de dos motores, uno eléctrico y otro de combustión, no sean capaces de funcionar solo con el primero.

«A los efectos de la presente ley, se entenderá por:

– Vehículo híbrido eléctrico: el que combine como fuente de energía un motor de combustión interna de alta eficiencia y un motor eléctrico, llegando en determinadas ocasiones a funcionar solo con el motor eléctrico que utiliza como fuente de alimentación volantes de inercia, ultracondensadores o baterías eléctricas».

Como se puede observar el tipo 0% anteriormente descrito es un beneficio fiscal que requiere acreditar el cumplimiento de dos requisitos materiales indispensables:

1) que las emisiones del vehículo híbrido eléctrico no excedan de los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido, y

2) que en ocasiones pueda funcionar solo con el motor eléctrico.

La carga de probar que ambos requisitos se cumplen recae sobre el importador en el momento de la presentación del DUA de conformidad con los dispuesto en el art. 90.1.f) del Decreto 268/2011, según el cual: «*La declaración de importación deberá ir acompañada de los siguientes documentos: (...) f) Aquellos que sirvan para justificar, en su caso, el derecho a las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales". El artículo 90.1.f) es coherente con lo dispuesto por el artículo 105.1 de la LGT que dispone: "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*».

En este caso, la Administración de Tributos a la Importación y Especiales practicó la liquidación del IGIC a la importación conforme a los datos señalados por la agente de aduanas en el DUA presentado en fecha 2 de enero de 2024, entre los que figura una base imponible por valor de 23.981 € y un tipo impositivo del 7%, declarados por el propio agente de aduanas en representación del importador, pues no se acogió al tipo del 0%, ni, por ende, se acreditó en el momento de la importación la autonomía eléctrica del vehículo, como se informa por el Órgano Gestor en el informe emitido el 13 de mayo de 2024.

Así, efectivamente, tal y como argumenta la Propuesta de Orden, de modo que se comparte por el Consejo, no es posible invocar la vulneración del art. 14 CE como causa de nulidad ex art. 217.1, letra a) LGT [y 47.1.a) LPACAP], pues «*A Todos los importadores se les exige por igual, a la hora de presentar el DUA, el cumplimiento de los requisitos materiales y formales para poder acogerse a la aplicación del tipo 0%. De conformidad con el artículo 90.1.f) del Decreto 268/2011 y 105.1 LGT, con la presentación del DUA se debe acompañar el resto de los documentos que justifiquen el derecho a los beneficiarios fiscales, entre los que se encuentra, el derecho al tipo reducido del 0% por la importación de vehículos híbridos eléctricos a que se refiere el artículo 59.Uno.1 de la Ley 4/2012*».

Y a los anteriores argumentos sobre la inexistencia de quebranto o lesión del mandato constitucional y legal de igualdad, pues se dispensa a todos los importadores el mismo trato en las mismas circunstancias, se añade el recordatorio de los deberes, específicamente impuestos a la administración, de respeto a la igualdad en los términos fijados por las leyes en cada caso:

«Como requisito formal se exige que se acredite mediante certificado expedido por el fabricante del vehículo, en su caso. El concesionario vendedor que el vehículo puede funcionar sólo con el motor eléctrico. Esta acreditación se ha exigido y se exige por igual a todos los importadores de vehículos que quieran acogerse al tipo reducido, sin que haya concurrido tratos privilegiados por parte de la Administración.

En este sentido, la Administración está obligada a someter su actuación al Decreto que, para el caso concreto, se materializa en la aplicación estricta del procedimiento de importación desarrollado en el Decreto 268/2011. Ello para dar cumplimiento al mandato previsto en el artículo 103.1 de la Constitución Española, según el cual "La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho". Se destaca que el sometimiento es pleno, sin ninguna quiebra en esa subordinación al ordenamiento jurídico.

Es precisamente, en aras del principio de igualdad ante la ley, por el que los importadores que no aporten la certificación citada con la presentación del DUA no pueden acogerse al tipo reducido del 0% frente a aquellos que sí lo aportan. De lo contrario, sí se estaría realizando un trato privilegiado a los importadores que no cumplen con su deber de acreditación frente a aquellos que sí lo hacen. En otras palabras, el procedimiento se ha aplicado por igual para todos los importadores en cumplimiento del principio de igualdad en su vertiente de igualdad ante la ley».

Por lo tanto, no es posible concluir que concurre la causa de nulidad establecida en el art. 217.1.a) LGT, al no haberse producido una vulneración del derecho de igualdad consagrado en el art. 14 CE.

5. La segunda causa de nulidad invocada por el interesado es la contemplada en el apartado e) del art. 217.1 LGT y del art. 47.1 LPACAP, relativa a los actos «*que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados*».

En este punto, alega el interesado:

«A mi representado ÚNICA Y EXCLUSIVAMENTE se le hace entrega de un documento de liquidación del IGIC a la hora de efectuar el DUA. En dicho documento solamente consta el importe que ha de abonar por la operación efectuada. Abono, se reitera, resulta como requisito indispensable para poder sacar el vehículo del puerto de Santa Cruz de Tenerife. Dicho acto administrativo, el cual la Administración resuelve en el DOCUMENTO nº NUEVE que ha devenido firme por no interponer en tiempo y forma el supuesto recurso de reposición que cabe contra el mismo, causa una grave indefensión a mi representado por los siguientes motivos:

-No contiene texto alguno, prescindiendo de contenido y sin aplicación de los supuestos preceptos que la Administración considera aplicables.

-No indica si pone fin o no a la vía administrativa.

-No expresa los recursos que caben contra dicho acto, ni el órgano ante el que se tiene que interponer y mucho menos el plazo con el que cuente el contribuyente.

SE PRODUCE UNA GRAVE INDEFENSIÓN. Sin embargo, ahora por parte de la Administración se quiere hacer ver como el acto ha devenido firme, sin interposición del correspondiente recurso.

RECURSO QUE NO SE HA ADVERTIDO NI COMUNICADO, desconociendo mi representada las posibilidades existentes en aras de hacer valer sus derechos».

Ante todo, en relación con esta causa de nulidad, ha de recordarse que, al menos desde el Dictamen 402/2013, de 15 de noviembre, venimos afirmando que la apreciación de la citada causa de nulidad, conforme reiterada jurisprudencia, implica que no basta con que se haya incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, por esencial y trascendental que sea, sino que es absolutamente necesario que se haya prescindido *total* y *absolutamente* del procedimiento legalmente establecido para ello, de tal forma que se produzca una clara, manifiesta y ostensible omisión de dicho procedimiento, con ausencia de trámites sustanciales (SSTS de 4 de enero de 1983, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 22 de marzo de 1994, 15 de octubre de 1998, 17 de marzo de 2000, 26 de marzo de 2001, entre otras).

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

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

Y, más recientemente, en nuestro Dictamen 145/2024 se ha recordado que:

«En relación con la causa establecida en el art. 47.1.e) LPACAP, este Consejo Consultivo ha manifestado, por ejemplo, en el Dictamen 66/2024, de 1 de febrero (con cita de los DCCC 8/2021, de 15 de enero, 489/2021, de 14 de octubre y 161/2020, de 1 de junio), lo siguiente: «El art. 62.1, e) LRJAP-PAC configura como una causa de nulidad el que los actos sean dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Como las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas,

tienen carácter excepcional y han de interpretarse de forma estricta, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es especialmente restrictiva en cuanto a la aplicación de esa causa de nulidad, ya que el empleo por la Ley de los dos adverbios "total y absolutamente" impone que los defectos formales necesarios para aplicar esta nulidad radical deben ser de tal dimensión que es preciso que se haya prescindido de modo completo y absoluto del procedimiento, no bastando la omisión de alguno de sus trámites. La omisión de algún trámite se equipara a la omisión total del procedimiento cuando tiene la naturaleza de esencial en los supuestos en que haya causado indefensión material al interesado (para lo cual habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las consecuencias que sufrió por la omisión del trámite). También se equipara a la omisión total si los trámites incumplidos, de haberse observado, habrían determinado un acto de contenido distinto. Consúltense al respecto las SSTS de 23 febrero de 2016; de 26 enero de 2016; de 24 enero de 2014; de 27 junio de 2012 y de 25 abril de 2002 (...) ». También hemos señalado en los DCCC 84/2014, de 17 de marzo, y 258/2020, de 25 de junio, que «(L)a interpretación jurisprudencial de este precepto considera que se está ante esta causa de nulidad no sólo cuando el acto se dicta prescindiendo de todo procedimiento, sino también cuando se dicta a través de un procedimiento que no es el previsto legalmente; o cuando, aun siguiendo el procedimiento debido, se omiten trámites esenciales de éste que causan indefensión absoluta a los interesados». Véanse por todas las SSTS de 25 de abril de 2002 y de 27 de junio de 2012».

En el presente caso, tal y como ha explicado pormenorizadamente la Propuesta de Orden a efectos de refutar la alegación del interesado, procede señalar, transcribiendo de aquella esto que el Consejo comparte:

«La representante alega en su escrito que la liquidación se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido aludiendo a una vulneración del artículo 40 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Ley 39/20215) y sosteniendo que su representado únicamente recibe una copia de la liquidación como acto finalizador del procedimiento que "no contiene texto alguno, prescindiendo de contenido y sin aplicación de los preceptos que la Administración considera aplicables; no indica si pone o no fin a la vía administrativa y no expresa los recursos que caben contra dicho acto, ni el órgano ante el que se tiene que interponer y mucho menos el plazo con el que cuente el contribuyente".

De conformidad con la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera se rigen por su normativa específica y, solo supletoriamente, por lo dispuesto en la Ley 39/2015. Del mismo modo, el artículo 7.2 LGT señala que "Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común".

El procedimiento de importación se rige parcialmente por una normativa de naturaleza aduanera que resulta de aplicación preferente al régimen común administrativo. En concreto, para el caso expuesto, resulta de aplicación las disposiciones previstas en el Decreto 268/2011 y la Resolución de 11 de julio de 2014 del Departamento de Aduanas de la AEAT, esta última también aplicable a las importaciones que se realicen en Canarias por aplicación del Convenio de Colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Comunidad Autónoma de Canarias para la creación de una Ventanilla Única en el ámbito aduanero. Entre otras especialidades que apartan este procedimiento tributario de la tramitación administrativa tradicional se encuentran:

(i) Sistema declaración-liquidación

Los procedimientos de importación siguen el esquema declaración-liquidación según el cual los importadores presentan directamente o a través de sus representantes aduaneros una declaración tributaria que, en caso de las importaciones, adquiere el nombre de Documento Único Administrativo (DUA).

Según el artículo 119 LGT "Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos". El apartado 3 de dicho precepto establece que "Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

En estas declaraciones (DUAs) el interesado manifiesta, por un lado, importar un vehículo sujeto al IGIC (artículo 4.1 Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias) y por otro, consigna todos los datos necesarios para la práctica de la liquidación por parte del órgano competente. En este caso, la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife.

Bajo la premisa anterior, el DUA es un documento que recoge las manifestaciones de los importadores con trascendencia tributaria de tal forma que, sobre la base de los datos en él consignados, la Administración valorará si procede o no comprobar el hecho imponible antes de dictar la correspondiente liquidación. En el ámbito de las importaciones cuando la Administración estima que no procede comprobar, se liquida la operación conforme a los datos suministrados por la importadora en el DUA y se procede al levante de las mercancías.

Así se recoge en los siguientes artículos:

Artículo 134.2 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:

" (...) cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, no tome en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante la liquidación se considerará, en su caso, producida y notificada con el levante de las mercancías".

Artículo 100.2 Decreto 268/2011

"Cuando la Administración Tributaria Canaria, para la práctica de la liquidación, no haya tomado en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante, la liquidación se considerará dictada y notificada en el momento de la comunicación del resultado del despacho, procediendo la Administración Tributaria Canaria a autorizar el levante de los bienes, previo ingreso o afianzamiento, en su caso, del importe de la deuda".

Explorando la norma el caso objeto de este procedimiento, la agente de aduanas, actuando en representación de la importadora, declaró en el DUA que la importación del vehículo debía sujetarse al tipo del 7% razón por la cual la Administración de Tributos a la importación de Santa Cruz de Tenerife liquidó al tipo referido. Si lo que pretendía la importadora era acogerse al tipo del 0% su agente aduanero debió haberse consignado el mismo en la casilla correspondiente al DUA, y acompañar el certificado que acreditase que el vehículo podía funcionar sólo con el motor eléctrico, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.1.f) Decreto 268/2011.

La Administración liquidó conforme a lo declarado por el obligado tributario amparada por la presunción de certeza de los datos contenidos en el DUA. Dispone el artículo 108.4 LGT que "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario". De esta forma, al declarar el obligado tributario que su vehículo estaba sujeto al IGIC al tipo 7% la Administración procedió a liquidar en línea con esos datos.

(ii) Ausencia de resolución expresa

Es necesario aclarar, que este procedimiento no exige la notificación de una resolución con el contenido expuesto en el artículo 88 de la Ley 39/2015. El procedimiento finaliza, no con el dictado y la notificación de una resolución expresa, sino con el levante de las mercancías (arts. 134.2 Real Decreto 1065/2007 y 100.2 Decreto 268/2011); levante que es comunicado a la agente de aduanas, como representante aduanero, mediante la entrega del ejemplar correspondiente del DUA (art. 99.3 Decreto 268/2011) a través del sistema VEXCAN».

No concurre, pues, tampoco la causa de nulidad de pleno derecho del apartado e) del art. 217.1.e) LGT y art. 47.1 LPACAP, pues el procedimiento de importación se ha llevado a cabo conforme a Derecho.

6. En tercer lugar, alega el interesado como causa de nulidad la contemplada en el apartado f) del art. 217.1 LGT y del art. 47.1 LPACAP, relativa a «*los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición*».

Se alega en este punto:

«En virtud de la incorrecta aplicación de la legislación que resulta en el presente caso, se dicta un acto administrativo que va en contra del ordenamiento jurídico, ya no solo por vulnerar el artículo 14 de la CE y por adolecer defectos de forma tal y como ha quedado acreditado, sino que, además, va en contra del propio ordenamiento jurídico al aplicar un IGIC que NO CORRESPONDE. Y es que dicha legislación es muy clara al respecto, tal y como se ha explicado en el motivo tercero del presente escrito. Se cumplen todos y cada uno de los requisitos para que el tipo a aplicar sea CERO.

Dicho error deviene en que la Administración ha adquirido un derecho, es decir, el abono de un importe, que no le corresponde. Efectúa una liquidación de IGIC que va en contra del ordenamiento jurídico, OBTENIENDO UN INGRESO INDEBIDO».

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

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

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

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

Por ello, no cabe, al amparo de la causa prevista en el apartado f) del art. 217.1 LGT [47.1.f) LPACAP], declarar la nulidad de pleno Derecho de la resolución dictada por la Administración. Carece manifiestamente de fundamento pretender la nulidad radical de un acto administrativo alegando que éste atribuye a la Administración autora del mismo, un derecho para cuya adquisición carece de los requisitos esenciales, como se afirma en el transcrito Dictamen.

7. Por todo lo expuesto se concluye que no concurre causa alguna de nulidad de pleno derecho, habiendo utilizado el interesado la vía extraordinaria de la revisión de oficio para *revivir* una causa que no fue oportunamente alegada a través de los cauces y en los momentos establecidos legalmente al efecto, siendo, como señalamos en el Fundamento IV.2 del presente Dictamen, la revisión de oficio precisamente por su carácter extraordinario de interpretación restrictiva y no otra suerte de recurso fuera de plazo.

Así, en el presente caso, y como también destaca la Propuesta de Orden y se comparte:

« (…) desde la comunicación del resultado del despacho de las mercancías en fecha 2 de enero de 2024 el importador dispuso del plazo de un mes para la interposición de bien un recurso potestativo de reposición (artículos 222 y ss. LGT), bien una reclamación económico-administrativa (artículos 226 y ss. LGT), ambas dirigidas contra la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife. A estos efectos se recuerda que el plazo de un mes para interponer cualquiera de los recursos computa a partir del día siguiente al de la notificación del acto (artículos 223 y 235.1 LGT) que, a su vez, por mandato del artículo 100.2 del Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el reglamento de gestión de los tributos derivados del régimen económico y fiscal de canarias (Decreto 268/2011), coincide con la fecha en que se comunica el resultado del despacho.

Artículo 100.2 Decreto 268/2011:

Para aquellos casos en que se presente el DUA de forma electrónica y a través de un agente de aduanas, la comunicación del resultado del despacho se realiza a través de un mensaje de aceptación que recibe el agente de aduanas a través del sistema VEXCAN. Así se recoge en el apartado 6.3.2.3.b) de la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la

que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (Resolución de 11 de julio de 2014):

"6.3.2.3 Respuesta de la Aduana: El contenido de la respuesta de la Aduana será el siguiente: (...)

b) Mensaje de aceptación de la declaración que puede ser: (...)

•De admisión de la declaración, si la mercancía está presentada, que incluirá:

(...)

– El tipo de despacho asignado".

En este caso, al haberse presentado el DUA de forma electrónica a través de un agente de aduanas la comunicación del resultado del despacho se produjo con el envío de un mensaje electrónico a la agente de aduanas, (...), a través del sistema VEXCAN en fecha 2 de enero de 2024.

Desde el 2 de enero de 2024 el importador no presentó ninguno de los recursos anteriores lo que originó la firmeza de la liquidación derivada del DUA por el transcurso del plazo de un mes sin interponer recurso o reclamación económico-administrativa el 3 de febrero de 2024.

En resumen, el importadora, por sí misma o por medio de su representante, tuvo la oportunidad para hacer valer sus pretensiones en vía ordinaria de recurso con la apertura del plazo de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa abierto con la comunicación del resultado del despacho de la mercancía en fecha 2 de enero de 2024».

8. Por último, la Propuesta de Orden contiene en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto otras consideraciones adicionales o complementarias de las anteriores, por un lado sobre la improcedencia de una eventual revocación ex art. 219 LGT y, por otro, a la también eventual deducibilidad de las cuotas del IGIC soportadas por la interesada al tratarse de un bien de inversión de la actividad de trasporte por autotaxi. Pero no es procedente que el Consejo se pronuncie y dictamine en derecho acerca de tales consideraciones, sin calificarlas ni tampoco objetar su formulación, por ser en realidad materias ciertamente ajenas al objeto del procedimiento de revisión de oficio que nos ocupa.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Orden sometida a la consideración de este Consejo Consultivo es conforme a Derecho, no siendo procedente acordar la nulidad de pleno derecho de la

liquidación objeto del presente procedimiento de revisión de oficio, por los motivos indicados en el Fundamento IV.