



Consejo Consultivo de Canarias

## DICTAMEN 266 / 2017

(Sección 1ª)

La Laguna, a 19 de julio de 2017.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento de revisión de oficio de la liquidación nº 38600/2010/3/1/001379-9, dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, en concepto de impuesto de sucesiones (EXP. 244/2017 RO)\*.*

## FUNDAMENTOS

### I

1. Por escrito de la Sra. Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias de 26 de junio de 2017, con fecha de registro de entrada en este Consejo Consultivo de 27 de junio de 2017, se solicita dictamen preceptivo sobre la Propuesta de Orden resolutoria (PO) de un procedimiento de revisión de oficio por el que se pretende declarar la nulidad de la liquidación provisional tributaria de fecha 28 de diciembre de 2010, nº 38600/2010/3/1/001379-9, dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, correspondiente a la sucesión de (...) (expediente 1129/2006) y en el que figura como obligado tributario (...).

2. Al tratarse de una revisión de un acto tributario, resulta de aplicación la regulación establecida en el Capítulo II «Procedimientos especiales de revisión», en lo referente a la «revisión de actos nulos de pleno derecho» [arts. 216 y 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)].

3. La legitimación del para solicitar el dictamen le corresponde a la Sra. Consejera de Hacienda 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

---

\* Ponente: Sr. Brito González.

precepto con el art. 217.4 LGT, que resulta de aplicación conforme dispone la disposición adicional quinta («procedimientos administrativos en materia tributaria») de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC); la cual es aplicable, en virtud de la disposición transitoria tercera, a), en relación con la disposición derogatoria 2, a) y la disposición final séptima de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ya que el presente procedimiento se inició antes de la entrada en vigor de esta Ley.

Además, de conformidad con lo previsto en el art. 217.4 LGT, es preciso que tal dictamen sea favorable a la declaración pretendida, no pudiéndose acordar lo contrario.

4. Tal y como se manifestó anteriormente, la ordenación de la revisión de oficio de las disposiciones y los actos nulos se contiene en materia tributaria se rigen por su normativa específica y requiere la concurrencia de una de las causas de nulidad establecidas en el art. 217 LGT y que, además, sean firmes en vía administrativa; firmeza que se acredita en las actuaciones obrantes en el expediente.

La solicitud de revisión de oficio de la Resolución objeto de Dictamen se fundamenta en que la liquidación del impuesto de sucesiones referida se dictó prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello [primer inciso del art 217.1.e) LGT].

5. El procedimiento se inició mediante escrito, de fecha 4 de abril de 2016, presentado por (...), en su propio nombre y derecho y en nombre y representación de sus hijos (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...) y (...) (si bien en el expediente remitido a este Consejo no consta la acreditación de tal representación).

## II

1. En lo que se refiere a los antecedentes de hecho del presente procedimiento revisor, del expediente remitido a este Organismo destacamos los siguientes:

- El día 23 de junio de 2006 se presentaron ante la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias las autoliquidaciones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en su modalidad de Sucesiones, de los herederos de (...) (fallecida el día 11 de enero de 2006), entre las que se encontraba la de (...), y la liquidación de la herencia de la misma.

- El 12 de noviembre de 2009 se inició por la Administración la tramitación de un procedimiento de verificación de datos, con la notificación de la propuesta de liquidación. El día 4 de febrero de 2010 se gira liquidación provisional nº 38600/2010/3/1/000187-5 a (...) por cuantía de 103,11 euros, el cual ingresó su importe el día 25 de febrero de 2010.

- Después de haberse emitido diversos informes del Servicio de Valoración de la Consejería acerca de varios inmuebles incluidos en dicha herencia, que les fueron transmitidos a los herederos y a los que se les asignó un valor superior al declarado, se inició la tramitación del procedimiento de comprobación de valores y se les notificó la propuesta de liquidación a los herederos.

Posteriormente, tras un trámite de alegaciones, se le gira liquidación provisional a (...) (nº 386600/2010/3/1/001379-9) de cuantía de 5.633,79 euros, la cual ingresa el día 16 de febrero de 2011.

- El día 17 de febrero de 2011 (...) interpone reclamación económica-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, TEAR, (nº 38/0715/2011), que se resuelve el día 5 de junio de 2013 acordándose la inadmisión de la misma por ser extemporánea.

- En lo que respecta a las reclamaciones formuladas por el resto de herederos de (...) ante dicho Tribunal, por un lado, la reclamación interpuesta por (...) (nº 38/1122/2011) fue estimada mediante resolución del TEAR de 5 de junio de 2013, anulando la liquidación impugnada y declarando prescrito el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria. Por otro, el TEAR, mediante Resolución de fecha 5 de junio de 2013, resolvió las reclamaciones interpuestas por (...), (...), (...) y (...) (nº 38/0716/2011 y desglosadas, 38/0842/2011, 38/0843/2011 y 38/0844/2011), anulando la liquidación impugnada y declarando prescrito el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria de (...), (...) y (...) e inadmitiendo por extemporánea la reclamación de (...) (quien, a su vez, solicitó revisión de oficio que es objeto del expediente 245/2017 RO que se tramita en este Consejo Consultivo).

- La Administración autonómica interpuso contra las resoluciones del TEAR recaídas en los expedientes 38/0716/2011 y 38/1122/2011 recurso contencioso-administrativo (procedimiento ordinario 316/2013) finalizando el correspondiente proceso judicial a través de la Sentencia de la Sección 1ª, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 30 de

diciembre de 2015, en la que, tras rechazar la prescripción que fue apreciada por el TEAR, se procede a examinar las alegaciones realizadas por los contribuyentes en relación a la valoración realizada por el perito de la Administración en el expediente de comprobación de valores para concluir que existe en la misma una «falta de motivación de la comprobación de valores conlleva la anulación de las liquidaciones» fallando, en consecuencia que:

«Que debemos estimar, en parte, el recurso deducido en nombre de Comunidad Autónoma de Canarias, revocando la resolución del TEAR que constituye su objeto, en cuanto apreció la caducidad del expediente administrativo y la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Y entrando en el examen del fondo de las demás cuestiones que fueron planteadas por las partes personadas como codemandadas, estimamos su pretensión subsidiaria, anulando la comprobación de valores objeto de la vía económico administrativa por falta de motivación».

Este Tribunal dictó el 29 de enero de 2016 Decreto por el que declaró la firmeza de su Sentencia de 30 de diciembre de 2015.

2. En lo que se refiere al procedimiento de revisión, el mismo se inició mediante la solicitud de los interesados, presentada el día 5 de abril de 2016, cuenta el mismo con el informe de la Administradora de Tributos Cedidos de 7 de febrero de 2017 y con el trámite de vista y audiencia a los interesados, presentándose escrito de alegaciones solicitando la estimación de la reclamación presentada y, en su consecuencia, la declaración de nulidad de la comprobación de valores y liquidaciones complementarias a que se refiere.

El día 20 de junio de 2017 se emite la Propuesta de Orden resolutoria definitiva, vencido el plazo resolutorio de un año (art. 217.6 LGT) sin justificación para ello. Esta demora, sin embargo, no obsta para resolver expresamente, existiendo deber legal al respecto, sin perjuicio de los efectos administrativos que debiera conllevar y los legales o económicos que pudiera comportar (arts. 42.1 y 7, 141.3 y 142.7 LRJAP-PAC).

### III

1. La Propuesta de Resolución desestima la solicitud de los interesados, considerando la Administración que no procede la declaración de nulidad pretendida, puesto que no concurre la causa de nulidad prevista en el art. 217.1.e) LGT, ya que el correspondiente procedimiento administrativo de comprobación de valores se tramitó

correctamente, contando con todos y cada uno de los trámites previstos en el art. 134 LGT y en el art. 160 del 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 tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, siendo el defecto formal del que adolece el mismo el de la falta de motivación parcial de uno de los informe periciales obrantes en dicho procedimiento.

Además, se afirma por la Administración que los reclamantes no han alegado en ningún momento la falta de informe de valoración o que el mismo careciera absolutamente de falta de motivación, sino que fundamentan su solicitud únicamente en la Sentencia de 30 de diciembre de 2015 ya mencionada, que declara la falta de motivación de la liquidación en los términos expuestos anteriormente, lo que supone incurrir no en una de las causas de nulidad previstas en el art. 217 LGT, sino en una causa de anulabilidad, regulada en el art. 63 LRJAP-PAC.

2. Esta sentencia, como dijimos, es firme, de tal manera que produce efecto de cosa juzgada material, señalando este Consejo Consultivo acerca del mismo, como se hace por ejemplo en el reciente Dictamen 213/2017, de 4 de julio, que:

«En el presente asunto, es necesario hacer una referencia directa a la Sentencia del Juzgado de lo Social nº 1 de Santa Cruz de Tenerife de 28 de abril de 2016, ya mencionada, deduciéndose del expediente su firmeza al no constar que se haya recurrido en tiempo y forma, y cuyos pronunciamientos de fondo han de ser tenidos en cuenta en este asunto en virtud del principio de cosa juzgada, manifestándose acerca del mismo, por parte de este Consejo Consultivo (por todos, Dictamen 102/2015, de 24 de marzo), que la eficacia de la cosa juzgada material en los procedimientos administrativos implica que no es posible obviar los efectos jurídicos del fallo judicial ni las situaciones jurídicas creadas por él, como tampoco cuestionar los hechos declarados probados en dicha sentencia firme».

Aplicado lo anterior al asunto que nos ocupa, nos lleva a la conclusión de que, en modo alguno, se puede considerar que en el procedimiento administrativo de comprobación de valores se hubiera prescindido de trámite alguno, pues la irregularidad estriba en la forma en la que los peritos llevaron a cabo la valoración de los bienes inmuebles mencionados, que dio por resultado que la misma no se pudiera considerar debidamente motivada, sin considerar el Tribunal que dicha falta de motivación fuera absoluta o les hubiera causado indefensión.

A mayor abundamiento, cabe afirmar que, como alega la Administración, los interesados no han logrado demostrar que faltara algún trámite esencial en dicho

procedimiento administrativo y ni siquiera lo alegaron, lo cual es aplicable también a las reclamaciones que en vía administrativa y judicial efectuaron el resto de herederos de (...).

3. Se plantea, por tanto, la cuestión de si la falta de motivación de la liquidación referida, en los términos establecidos en la resolución judicial mencionada, supone que la Administración incurrió en la causa de nulidad radical establecida en el art. 217.1.e) LGT o si por el contrario lo hizo en una causa de anulabilidad.

Sobre esta cuestión el Tribunal Supremo ha considerado que la falta de motivación da lugar a la sanción del art. 63.2 LRJAP-PAC, que no es otra cosa que la anulabilidad, es decir, a la nulidad relativa, que no absoluta [nulidad de pleno derecho susceptible de ser revisada *ex art. 216.a) LGT*]. Así, en su reciente Sentencia nº 620/2017, de 5 de abril, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª del Tribunal Supremo, señala que:

«Con carácter general, la motivación de los actos administrativos precisa, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia de este Tribunal Supremo, cuya reiteración excusa cita, de una explicación suficiente sobre las razones de la decisión adoptada --la reestructuración del servicio de urgencia de Vimianzo-- poniendo de manifiesto los motivos, concretos y precisos, aunque no exhaustivos, de la resolución administrativa.

Este conocimiento constituye la premisa esencial para que el receptor del acto administrativo pueda impugnar el mismo ante los órganos jurisdiccionales, y estos, a su vez, puedan cumplir la función que constitucionalmente tienen encomendada de control de la actividad administrativa y del sometimiento de ésta a los fines que la justifican, *ex artículo 106.1 CE*. El cumplimiento de esta elemental exigencia de la motivación de los actos, con sucinta referencia a los hechos y fundamentos en que se basa, previsto en el artículo 54 de la Ley 30/1992, se salvaguarda atribuyendo, en caso de incumplimiento, la severa consecuencia de la anulabilidad del acto administrativo inmotivado, prevista en el artículo 63.2 de la citada Ley .

Ahora bien, esta ausencia de motivación puede ser un vicio invalidante, como hemos señalado, o bien una mera irregularidad, en el caso de que no se haya producido ese desconocimiento de los motivos y razones en que se funda la decisión administrativa. Dicho de otra forma, debe atenderse a un criterio material en orden a determinar si efectivamente se ha cumplido, o no, la finalidad que exige la motivación de los actos, es decir, si el destinatario ha llegado a conocer las razones de la decisión adoptada por la Administración, evaluando si se le ha situado, o no, en una zona de indefensión, por limitación de su derecho de defensa».

En este mismo sentido, y dentro del específico ámbito tributario, se han pronunciado los Tribunales Superiores de Justicia. Así, en un supuesto similar al que nos ocupa el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en su Sentencia num. 974/2010, de 21 diciembre, señala que:

«El Tribunal Supremo también ha declarado que "La motivación no significa, sin embargo, un razonamiento exhaustivo y detallado, pero tampoco una fórmula convencional y meramente ritual, sino la especificación de la causa, esto es, la adecuación del acto al fin previsto; por ello, para cumplir este requisito formal, se precisa la fijación de los hechos determinantes, su subsunción en la norma y una especificación sucinta de las razones por las que de ésta se deduce y resulta adecuada la resolución adoptada" [S.T.S. de 10 de marzo de 2003].

(...) Y ello es relevante a los efectos del debate porque la motivación, como exigencia formal de los actos administrativos, afecta como regla general a la eficacia de los actos por la anulabilidad, conforme a lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que, sabido es, sólo afecta a esa eficacia cuando el defecto de forma cause indefensión al interesado o impida al acto alcanzar su fin, circunstancias que no concurren en el presente supuesto».

Sobre esta misma cuestión, el TSJ de Madrid en su Sentencia 477/2016, de 26 de abril indica que:

«(...) La falta de motivación o la motivación defectuosa - Sentencia de 20 de febrero de 1987 de dicha Sala- pueden integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: el deslinde de ambos supuestos se ha de hacer indagando si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que funda la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado. Por otra parte como señala la Sentencia de la sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2.002, con cita de la del Tribunal Constitucional de 17 de julio de 1981 "la motivación ha de ser suficientemente indicativa, lo que significa que su extensión estará en función de la mayor o menor complejidad de lo que se cuestione o de la mayor o menor dificultad del razonamiento que se requiera, lo que implica que puede ser sucinta o escueta, sin necesidad de amplias consideraciones, cuando no son precisas ante la simplicidad de la cuestión que se plantea y que se resuelve, criterio jurisprudencial que se reitera en las sentencias del Tribunal Supremo 25 de mayo de 1998 y 14 de diciembre de 1999. El déficit de motivación productor de la anulabilidad del acto, radica en definitiva en la producción de indefensión en el administrado". Tesis ésta que ha sido defendida igualmente por el Tribunal Constitucional, y así: "(...) es claro que el interesado o parte ha de conocer las razones decisivas, el fundamento de las decisiones que le afecten, en tanto que instrumentos necesarios para su posible impugnación y utilización de los recursos" (Sentencia del Tribunal Constitucional nº 232/92, de 14 de diciembre). La

motivación de la actuación administrativa constituye el instrumento que permite discernir entre discrecionalidad y arbitrariedad, y así " (...) la exigencia de motivación suficiente es, sobre todo, una garantía esencial del justiciable mediante la cual se puede comprobar que la resolución dada al caso es consecuencia de una exigencia racional del ordenamiento y no el fruto de la arbitrariedad. En conclusión la motivación cumple una triple finalidad, evitar la arbitrariedad de la Administración, en la medida que debe dar cumplida explicación de su actuar; en segundo lugar, permitir al interesado poder combatir mediante los correspondientes recursos el acto administrativo por motivos de fondo, o con pleno conocimiento de cuál ha sido el parecer y proceder de la Administración; y en tercero y último, posibilitar que el órgano jurisdiccional lleve a cabo el preceptivo control de legalidad del acto administrativo en los términos recogidos en el artículo 106 de la Constitución Española y del artículo 1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa"».

Así, todo lo anteriormente expuesto nos permite afirmar que la Sentencia de 30 de diciembre de 2015 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, ya mencionada, que sirve de fundamento a la revisión instada, establece que la falta de motivación acaecida en este supuesto, que constituye un claro defecto formal, da lugar a la anulabilidad del art. 63.2 LRJAP-PAC y no a la nulidad radical o absoluta prevista tanto en el art. 62 LRJAP-PAC, como en el art. 217 LGT.

4. A mayor abundamiento, este Consejo Consultivo, en el Dictamen 189/2015, de 18 de mayo, sobre la aplicación de los principios de legalidad vs seguridad jurídica en los procedimientos de revisión de oficio ha señalado que:

«La revisión de los actos administrativos firmes se sitúa entre dos exigencias contrapuestas: el principio de legalidad, que postula la posibilidad de revocar actos cuando se constata su ilegalidad, y el principio de seguridad jurídica, que trata de garantizar que una determinada situación jurídica que se presenta como consolidada no pueda ser alterada en el futuro.

El problema que se presenta en estos supuestos es satisfacer dos intereses que son difícilmente conciliables, y la solución no puede ser otra que entender que dichos fines no tienen un valor absoluto. La única manera de compatibilizar estos derechos es arbitrando un sistema en el que se permita el ejercicio de ambos. De ahí que en la búsqueda del deseable equilibrio el ordenamiento jurídico sólo reconozca la revisión de los actos en concretos supuestos en que la legalidad se ve gravemente afectada y con respeto y observancia de determinadas garantías procedimentales en salvaguardia de la seguridad jurídica, y todo ello limitando en el tiempo el plazo para ejercer la acción, cuando los actos han creado derechos a favor de terceros».



Además, acerca de la causa de nulidad absoluta alegada por los interesados se ha señalado por este Organismo (por todos, DDCCC 274 y 413/2014) que:

«En lo que se refiere a la segunda causa de nulidad alegada, este Consejo Consultivo, como por ejemplo se hace en el reciente Dictamen 274/2014, de 22 de julio, ha considerado que la causa de nulidad alegada [art 62.1.e) LRJAP-PAC], en virtud de la cual la Ley considera nulos de pleno derecho todos los casos en que falten los trámites esenciales que se establezcan para dictar los actos administrativos de que se trate, supone 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"».

Por lo tanto, podemos concluir que en este caso no concurre dicha causa de nulidad, pues en la tramitación del procedimiento en cuestión se produjo un defecto formal, la falta de motivación, que supone que se incurra en un supuesto de anulabilidad del art. 63 LRJAP-PAC. Incluso difícilmente puede considerarse que en el mismo se haya producido indefensión, máxime, cuando el resto de herederos de (...) conociendo la posible existencia de tal defecto formal -falta de motivación del informe del perito de la Administración-, impugnaron la resolución en tiempo y forma, logrando tras el correspondiente proceso judicial, su anulación, lo que no hizo uno de los interesados que permitió la firmeza del acto que pretenden ahora declarar nulo de pleno derecho con la revisión instada.

La Propuesta de Resolución, por tanto, es conforme a derecho, puesto que por las razones expuestas no procede la declaración de nulidad de la liquidación referida.

## C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución que desestima la revisión es conforme a Derecho al no concurrir la causa de nulidad del primer inciso del art. 217.1, e) LGT en la liquidación nº 38600/2010/3/1/001379-9 dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife en concepto de impuesto de sucesiones (expediente 1129/2006).