



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 357/2019

(Sección 2ª)

La Laguna, a 10 de octubre de 2019.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda del Gobierno de Canarias la *Propuesta de Resolución de un procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), al objeto de declarar la nulidad de la liquidación n.º 00000899542011010 por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) por importe de 2.068,72 €, derivada del expediente n.º 20110000089954 dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife (EXP. 336/2019 RO)*.*

FUNDAMENTOS

I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado por el Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, es la Propuesta de Orden Resolutoria de un procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), al objeto de declarar la nulidad de la liquidación n.º 00000899542011010 por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) por importe de 2.068,72 €, derivada del expediente n.º 20110000089954 dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, al que dio lugar la presentación el 16/03/2011 de la autoliquidación mediante el modelo 600 de la escritura pública de compraventa de una vivienda con garaje sita en (...), en el término municipal de Santiago del Teide, adquirida por mitades indivisas con (...).

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)

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

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, 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, 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.

3. 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, que atribuyen, 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 Gestión Tributaria.

4. El procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 22 de mayo de 2018; en consecuencia, conforme al art. 217.6 LGT, la resolución definitiva debería haberse dictado antes del transcurso del plazo de un año, plazo ya agotado. No obstante, si bien se puede entender desestimada la solicitud en virtud de lo dispuesto en el art. 217.6 LGT, tiene la Administración la obligación de resolver con base en lo dispuesto en el art. 103.2 LGT, en concordancia con el art. 21 LPACAP.

II

1. Los hechos que traen causa a la presente revisión de oficio son los siguientes:

- Con fecha 17 de febrero de 2011, se otorgó escritura pública de compraventa a favor de (...) con N.I.E. (...) y (...) con N.I.E. (...), por la cual ambos compran por mitades indivisas, la vivienda n.º (...), con garaje, sita en (...), en el término municipal de Santiago del Teide, fincas registrales (...) y (...) inscritas en el Registro de la Propiedad de Icod de Los Vinos, todo ello según consta en la escritura pública autorizada por el Notario (...), con número (...) de su protocolo.

- Con fecha 16 de marzo de 2011, los obligados tributarios presentaron autoliquidación, modelo 600 con n.º de justificante 600027876637 0, por el concepto TUB, dando lugar al expediente n.º 20110000089954. En dicha autoliquidación se establece el valor declarado en la escritura por los bienes adquiridos de 132.000 €, al tipo impositivo del 6,50% y una cuota a ingresar de 8.580,00 €.

- Por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, se llevó a cabo un procedimiento de comprobación limitada con comprobación de valores en relación con la citada autoliquidación. Remitido el expediente al Servicio de Valoración de la Administración Tributaria en orden a la emisión del correspondiente dictamen pericial, de acuerdo con lo establecido en el art. 57.1 e) de la LGT, se observaron discrepancias entre el valor declarado por los contribuyentes para la vivienda y el comprobado por el referido Servicio de Valoración, que es de 140.656,16 €.

- El 23 de enero de 2015, se dicta propuesta de liquidación provisional a cada uno de los copropietarios por la diferencia de valores por importe de 722,74 €, con trámite de audiencia concediendo a los interesados un plazo de 15 días hábiles, a efectos de alegar lo que conviene a su derecho y aportar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

Ambas propuestas de liquidación provisional fueron notificadas a la dirección C/ (...), en la que tras un primer intento el 03/02/2015, resultó «ausente en reparto» y en el segundo intento resultó notificada en la persona de (...) con fecha 04/02/2015.

- Presentadas alegaciones con fecha 26/02/2015 por ambos sujetos pasivos, manifiestan su disconformidad con la valoración por el estado del inmueble debido a las anomalías que presenta y solicitan una visita de inspección por técnico de la Administración.

Se procede a la inspección ocular del inmueble el 25/05/2015, resultando un nuevo valor comprobado superior de 175.400,32 €, y se procede por el órgano gestor a anular las propuestas el 03/06/2015 y a emitir unas nuevas propuestas de liquidación n.º 2480926 el 17/06/2015 a (...) y la propuesta n.º 2491541, el 19/06/2015 a (...), por importe ambas de 2.068,92 €.

- Las propuestas de liquidación se intentan notificar en «C/ (...)» realizadas por agente tributario en un primer intento en fechas 25/06/2015 a las 10:50 h. y el segundo intento el 26/06/2015 a las 14:30 h., resultando en ambos «ausente». En observaciones se anota por el agente tributario que «se ha dejado aviso, se aportan fotografías, se ha llamado al móvil y no contestan». Se adjuntan a dicha notificación fotografías de la dirección n.º (...).

La notificación de las propuestas se llevó a cabo mediante publicación simultánea en el BOE y en sede electrónica de la ATC el 08/07/2015, entendiéndose producida el 24/08/2015.

No habiendo presentado alegaciones contra las propuestas de liquidación provisional, con fecha 21/09/2015 se dicta liquidación complementaria provisional por importe de 2.068,92 € a (...) y con fecha 23/09/2015 a (...).

Tras un intento de notificación que resultó infructuoso por «dirección incorrecta» realizado a cada sujeto pasivo respectivamente el 25/09/2015 y el 30/09/2015 en la misma dirección que la propuesta «C/ (...)», y tras un nuevo intento a ambos contribuyentes en «(...)» con resultado «desconocido», la notificación se llevó a cabo mediante publicación en el BOE y en la sede electrónica de la ATC el 16/12/2015, entendiéndose producida el 04/01/2016.

Los sujetos pasivos no presentaron recurso alguno en plazo habiendo devenido el acto firme y transcurrido el plazo voluntario para el pago la deuda fue exigida en vía ejecutiva.

2. Con fecha 30/11/2016, ambos contribuyentes presentan escrito promoviendo la revocación de la liquidación por entender que en el momento del inicio del procedimiento de comprobación de valores el derecho a liquidar de la Administración había prescrito.

Las solicitudes fueron contestadas con «acuse de recibo» notificado a los interesados el 27/07/2017, dado que, tras revisar el expediente, se entendió que el motivo alegado no habilitaba para el inicio de la revocación, al no haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

3. En el presente procedimiento de revisión de oficio son relevantes los siguientes trámites:

- Con fecha 22 de mayo de 2018, (...) solicita la nulidad de pleno derecho de la liquidación girada en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP) dictada en el expediente de gestión 20110000089954, alegando la prescripción de la liquidación provisional y que no correspondía abonar la misma, argumentando además el haberse vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el art. 24 de la C.E., si se produce como consecuencia de un vicio del procedimiento que lleve aparejada la indefensión, termina solicitando la nulidad de pleno derecho reconocida en el art. 217.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT).

El interesado en su escrito inicial en el que insta la revisión de oficio alega que con fecha 21 de junio de 2016, abonó la carta de pago emitida por la Agencia tributaria Canaria por un importe de 2.507,96 €.

Que se corresponde con una liquidación de TP y AJD n.º 0000899542011010, expediente 2011000089954, en relación con la compraventa del inmueble, con fecha de devengo: 17 de febrero de 2011, vencimiento de 17 de marzo de 2011. La fecha del acto de liquidación es de 23 de septiembre de 2015.

Que dicha liquidación provisional es consecuencia de una propuesta de liquidación n.º 2480926, cuya fecha de documento es la de «19 de junio de 2015» (sic, debería decir 17 de junio de 2015).

Que se ha constatado que dicha liquidación provisional está prescrita y que no correspondía abonar la misma pues entre la fecha de vencimiento del plazo para la autoliquidación de la compraventa (el documento de compraventa fue firmado el 17/02/2011, el plazo para autoliquidar la escritura vencía el 17/03/2011, y la autoliquidación fue presentada el 16/03/2011), y el documento de inicio del procedimiento de comprobación (fechado el 19/06/2015), habían transcurrido más de 4 años, por lo que ha prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, tal y como prevé el art. 66 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Después de citar el referido art. 66 a) de la LGT relativo al plazo de prescripción y el 134 de la misma Ley, sobre práctica de la comprobación de valores, señala que el acto de inicio de 23 de enero de 2015 (la primera propuesta de liquidación) acompañado de un informe de valoración de 2 de marzo de 2012, no puede

considerarse como válidamente emitido y como trámite de inicio que interrumpe la prescripción. Al contrario, se trata de un acto caducado, pues la comprobación se inició mucho tiempo antes, el 2 de marzo de 2012. Ambos carecían de la virtualidad necesaria para interrumpir el plazo de prescripción, porque el procedimiento de comprobación de valores que suponía estaba caducado de forma evidente, al transcurrir más de seis meses desde su comienzo con la emisión del informe de valoración. Por lo que cuando en junio de 2015 se emite un nuevo acto que supone una nueva propuesta de liquidación provisional, ya la misma se encontraba caducada.

Concluyen con que se ha incurrido, de forma evidente, en una clara indefensión. Con cita de la jurisprudencia (por todas la STS 3 de abril de 2000) entienden que «la vulneración de un derecho fundamental por un acuerdo o acto administrativo, antes y después de la LRJPAC, es determinante del máximo grado de ineficacia; esto es, de nulidad de pleno derecho con las consecuencias que son inherentes».

Finalmente argumentan que se ha vulnerado el art. 217.1 a) de la LGT que reconoce la posibilidad de revisar los actos y resoluciones que pueden haber lesionado los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, sin necesidad de acudir a los órganos del orden contencioso-administrativo. De todos esos derechos y libertades reviste una especial complejidad la posible nulidad de un acto o resolución por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE) si éste se produce por un vicio de procedimiento, pues en este caso es necesario que éste lleve aparejada la indefensión, lo que resulta evidente que se ha producido en el presente caso, pues el acto concreto que ha adquirido firmeza y en virtud del cual se ha ingresado indebidamente la cantidad, se llevó a cabo cuando ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la supuesta deuda tributaria, y a llevar a cabo una comprobación de valores. Pues el acto que ha servido de excusa a la Administración para decir que se interrumpió la prescripción estaba caducado. Termina solicitando que se tenga por formulada la declaración de nulidad.

- Se solicitó informe y antecedentes a la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, que es remitido en fecha 31/01/2019 en el que, tras relatar los antecedentes expuestos y hacer referencia al carácter excepcional de la revisión de oficio y las diferentes circunstancias previstas en el art. 217 de la LGT, entiende que no concurre ninguna de las circunstancias prevista en el mencionado art. para declarar la nulidad pretendida.

- Concedido trámite de audiencia a los interesados, presentan alegaciones en las que se reitera que el procedimiento de liquidación está prescrito y que se ha

vulnerado el derecho fundamental regulado en el art. 24 de la C.E. relativo a la tutela judicial efectiva por un vicio del procedimiento que lleva aparejada la indefensión, solicitando la nulidad de pleno derecho al amparo del art. 217.1a) de la LGT.

4. Finalmente, la Propuesta de Resolución no aprecia la concurrencia ninguna de las causas previstas en el art. 217.1 de la LGT para declarar la nulidad de pleno derecho, por lo que desestima la revisión de la liquidación n.º 00000899542011010, girada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife en relación con el expediente n.º 20110000089954, solicitada por el interesado, aunque, al haberse detectado un error material, inicia procedimiento de rectificación de errores según lo dispuesto en el art. 220 de la LGT.

5. Los motivos que llevan a la desestimación de la revisión de oficio, sucintamente, son:

- En cuanto a la prescripción alegada por los interesados, no la aprecia porque, siendo la escritura pública de compraventa objeto del procedimiento de liquidación de fecha 17/02/2011, el plazo para autoliquidar el impuesto por TPO vencía el 17/03/2011 y, presentada la autoliquidación en 16/03/2011 e iniciado con fecha 23/01/2015 un procedimiento de comprobación limitada al amparo de lo establecido en los arts. 136 a 140 de la LGT, dentro del cual se realiza la comprobación de valores, siendo notificada la propuesta de liquidación por importe de 722,74 € al contribuyente el 04/02/2015 y presentadas alegaciones frente a dicha propuesta por el mismo el 26/02/2015, estos actos han interrumpido el plazo de prescripción de cuatro años establecido en el art. 66.a) de la LGT. Así, entre el 16/03/2011 fecha de la autoliquidación y el 04/02/2015, fecha de la notificación de la propuesta de liquidación, no habían transcurrido cuatro años, presentadas después las alegaciones el 26/02/2015, hace que se interrumpiera la prescripción desde esa fecha, empezando a contar un nuevo plazo de cuatro años hasta el 26/02/2019.

Además, respecto a la alegación de los interesados de que se acompañó un informe de valoración de fecha 02/03/2012, y por tanto el procedimiento de comprobación de valores se inició mucho antes, lo que supondría que se hubiese sobrepasado el plazo de 6 meses previsto en el art. 104 de la LGT, y que esto invalidaría por caducidad el procedimiento, argumentado que cuando se dicta la nueva propuesta de liquidación ya estaba prescrito el derecho de la administración tributaria para liquidar, la Propuesta de Resolución señala que el procedimiento

iniciado por la Administración fue un «procedimiento de comprobación limitada» (arts. 134 a 140 de la LGT) y se inició conforme determina el art. 137.2 de la LGT, esto es, cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, por lo que el procedimiento pudo iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

El hecho alegado por los interesados -que la fecha del informe de valoración de 02/03/2012 era muy anterior a la fecha de la propuesta de liquidación a la que acompaña- carece de trascendencia ya que lo importante, entiende la Propuesta de Resolución, es que el informe de valoración sea posterior al devengo del hecho imponible, pues es a esa fecha a la que debe valorarse el bien objeto de comprobación. La única limitación temporal que establece el art. 134 de la LGT es que cuando el valor determinado por la Administración tributaria sea distinto al declarado por el obligado tributario, la Administración «al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada». Además, tal y como establece el art. 104.1 de la LGT, el plazo de seis meses previsto para la resolución de los procedimientos se contará: «a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio» en este caso se produjo el 04/02/2015, con notificación de la primera propuesta de liquidación que tras las alegaciones presentadas por el interesado y tras el nuevo informe de valoración comprobando los defectos detectados, fue anulada dictándose nueva propuesta dentro del mismo procedimiento (todo ello teniendo en cuenta los periodos de interrupción justificada a que alude el art. 103 a) del RD 1065/2007, de 27 de julio), por lo que no se aprecia caducidad del procedimiento que origine la prescripción a que alude el interesado, y es que además el art. 68 de la LGT, en cuanto a la interrupción de los plazos de prescripción dispone: «1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del art. 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de

dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria».

- En cuanto a la alegación referida a la vulneración de un derecho fundamental por lesionar derechos y libertades reconocidos en el art. 24 de la C.E. por existir vicios del procedimiento que lleve aparejada la indefensión al haberse producido la caducidad y consiguiente prescripción del derecho de la Administración para liquidar, dando lugar a la nulidad de pleno derecho prevista en el art. 217 de la LGT, la Propuesta de Resolución señala que la nulidad de pleno Derecho regulada en el citado art. sólo procede cuando se dan algunas de las circunstancias tasadas en el referido art. 217 de la LGT. En este caso, analizado el expediente de gestión y los actos del procedimiento, y descartada la caducidad y por tanto la prescripción como hemos referido en el fundamento anterior, no se puede concluir que existe nulidad de pleno derecho por caducidad y en consecuencia prescripción, porque éstas no son circunstancias que den lugar a la nulidad de pleno derecho, y por otra parte no se dan es este supuesto.

- La Propuesta reseña jurisprudencia en ese sentido, pero, como veremos, ya ha sido rectificada por el TS.

También se hace una referencia a nuestro Dictamen 180/2017, de 2 de junio, pero las consideraciones que realiza sobre la caducidad y prescripción del procedimiento de liquidación tributaria son un *obiter dicta* y además en relación exclusivamente con los actos de contenido imposible como causa de nulidad, por lo que ese parecer del Consejo no puede ser de aplicación al presente caso.

III

1. En síntesis, la Propuesta de Resolución desestima la revisión de oficio porque considera que, de acuerdo con el art. 104 LGT, el procedimiento no está caducado y, en consecuencia, no se da la prescripción del derecho a liquidar el tributo.

Además, considera que aun cuando se entienda que hay prescripción, ello no supone una causa de nulidad, de acuerdo con constante jurisprudencia del TS, y menos aún la alegada por los interesados [art. 217. a) LGT].

2. Sin embargo, este Consejo no puede estar de acuerdo con ninguna de las dos afirmaciones.

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

Si el procedimiento estuviera caducado, la Administración podrá iniciarlo -pues, de acuerdo con el art. 104.5 LGT, no interrumpirán el plazo de prescripción- si no ha prescrito su derecho, ya que, de acuerdo con el art. 66 LGT, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribirá a los cuatro años.

Según el art. 69 LGT, prescrito tal derecho de la Administración, se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario, quedando extinguida la deuda tributaria.

En consecuencia, resuelto por la más reciente jurisprudencia que la caducidad es causa de nulidad -al entenderse que el acto se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido, causa de nulidad prevista en el art. 217.1, e) LGT-, la cuestión a dilucidar en el presente caso de revisión de oficio, con independencia de la concurrencia de la causa alegada por el interesado, es si el procedimiento de comprobación de valores de la liquidación n.º 00000899542011010 -derivada del expediente n.º 20110000089954-, por haberse resuelto rebasando el plazo previsto para ello, está caducado, de acuerdo con el art. 104 LGT.

3. En lo que a los plazos de resolución se refiere, el art. 104 LGT dispone que:

«1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

(...)

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

(...)

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Por su parte, 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en relación a estos períodos que no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución, establece:

Art. 103. Períodos de interrupción justificada.

A efectos de lo dispuesto en el art. 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.

(...).

Art. 104. Dilaciones por causa no imputable a la Administración.

A efectos de lo dispuesto en el art. 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

(...)

e) El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.

(...)).

4. Recordemos que las fechas relevantes, según la Propuesta de Resolución, para determinar si el procedimiento caducó son las siguientes:

- El 17 de febrero de 2011 se otorga a favor de (...) y (...), escritura pública de compraventa de inmueble por mitades indivisas.

- El 16 de marzo de 2011 los obligados tributarios presentan autoliquidación del anterior hecho imponible escriturado.

- Por la Administración tributaria se inicia, con fecha 23 de enero de 2015, un procedimiento de comprobación limitada al amparo de lo establecido en los arts. 136 a 140 de la LGT, dentro del cual se realiza la comprobación de valores, notificándose las propuestas de liquidación por importe de 722,74 € a ambos contribuyentes en la dirección «C/ (...)» resultando ser notificadas ambas propuestas en un primer intento el 4 de febrero de 2015.

Por tanto, el 4 de febrero de 2015 es el *dies a quo* de inicio del procedimiento que, según el art. 104.1.a) LGT, es el del día de la fecha de notificación del acuerdo de inicio, que en este caso comienza mediante propuesta de liquidación, tal y como permite el art. 137.2 LGT.

- El 26 de febrero de 2015, los interesados presentan alegaciones frente a esa propuesta de liquidación, por disconformidad con la comprobación de valores, por las anomalías que presentaba el inmueble, presentando fotografías y solicitan visita por un técnico para ver la realidad del inmueble.

- Se gira visita al inmueble por Técnico de valoración el 25 de mayo de 2015, según consta en diligencia de la referida fecha en el expediente.

- En base a las alegaciones presentadas y al informe técnico tras la visita al inmueble, se anula la anterior propuesta de liquidación y se emite nueva propuesta de liquidación por importe 2.068,72 €, con fecha 17 de junio de 2015, acompañando

nuevo informe de valoración por un valor de 175.400,32 € e intentándose su notificación por agente tributario en fechas 25 y 26 de junio de 2015, a la dirección «C/ (...)», resultando «ausente» e indicándose en diligencia por el agente tributario que se deja aviso y se aportan fotografías, si bien dichas fotografías no se corresponden exactamente con dicha dirección, como recoge la Propuesta de Resolución.

- Al resultar infructuosa la anterior notificación, la propuesta de liquidación se notifica vía publicación simultánea en el BOE y en Sede electrónica de la ATC el 8 de julio de 2015, (Anuncio en BOE n.º 2015/162 y en sede n.º 2015/27).

- No habiendo presentado alegaciones, el 21 de septiembre de 2015, se emite la liquidación provisional por 2.068,72 €, y se intenta en primer lugar, la notificación a la misma dirección que la propuesta «C/ (...)», el 25 de septiembre, constando en el aviso de recibo del Servicio de Correos como «dirección incorrecta». Se intenta nuevamente la notificación a la dirección en «(...)» dando como resultado según se refleja en el aviso de recibo del Servicio de Correos como «desconocido». Por último, la notificación se efectúa por publicación en BOE y en sede electrónica de la ATC de fecha 16 de diciembre de 2015 (Anuncio en BOE n.º 2015/300 y en sede n.º 2015/050).

La fecha de notificación de la resolución, de acuerdo con el art. 104.2 LGT fue, aunque sea a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, la de la realización del primer intento de notificación, esto es, el 25 de septiembre de 2015.

En consecuencia, el procedimiento se inició el 4 de febrero de 2015 y concluyó con el primer intento de notificación el 25 de septiembre de 2015, más tiempo que los seis meses que establece el art. 104.1, primer párrafo LGT.

5. Sin embargo, en conformidad con el art. 104.2, in fine, LGT, los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley, no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Sobre la actuación de comprobación de valores en el seno de un procedimiento de comprobación limitada como el que nos ocupa, la Propuesta de Resolución alude genéricamente a que no se aprecia caducidad del procedimiento teniendo en cuenta

los periodos de interrupción justificada a que alude el art. 103 a) del RD 1065/2007, de 27 de julio, sin más concreción de a qué supuesto se refiere, ni qué plazo concreto se ha de descontar.

Al respecto, reiterada jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia ponen de manifiesto que el art. 102.4 del RD 1065/2007 exige a la Administración que documente adecuadamente para su constancia en el expediente los periodos de interrupción justificada y las dilaciones, porque los obligados tributarios deben tener un conocimiento formal de las circunstancias interruptivas de la prescripción por una cuestión de seguridad jurídica, ya que un acto administrativo (de esa importancia en ese caso, la solicitud de informe al TEAC) no puede tener efectos sobre quien no lo conoce, ni su eficacia puede depender solo del arbitrio de quien lo dictó, para que pueda tener efectos interruptivos de la prescripción (SS del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, números 555/2018, de 12 julio, y 630/2016, de 15 de julio).

En lo obrante en el expediente remitido a este Consejo no consta acreditado a qué supuesto se refiere, aunque es posible deducir que hace alusión a la visita que se solicita por los interesados para que un técnico verifique la realidad del inmueble, visita que se gira al inmueble el 25 de mayo de 2015, pero no consta en el expediente cuándo se remite por el órgano gestor la solicitud al Servicio de Valoración, ni la fecha concreta de la recepción de la solicitud por parte de dicho Servicio, ni que tal circunstancia haya sido notificada a los interesados dentro del transcurso del procedimiento de comprobación limitada, por lo que no es posible, de acuerdo con el art. 102.4, interpretado por la jurisprudencia aludida, poder aplicar este supuesto como periodo de interrupción justificada.

6. Con respecto a las dilaciones por causa no imputable a la Administración, a las que también hace referencia el art. 104.2 LGT, en particular al supuesto retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación, aunque nada dice la Propuesta de Resolución, en el expediente existe un informe -el que contesta a la solicitud de los interesados de revocación de la liquidación por entender que en el momento del inicio del procedimiento de comprobación de valores el derecho a liquidar de la Administración había prescrito- que aprecia la existencia de dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria del art. 104.e) del RD 1065/2007, que establece en 60 días naturales debido al retraso en la notificación de las propuestas (se entiende que de las dos propuesta de liquidación).

Sin embargo, ese plazo no es correcto, por cuanto en el expediente está perfectamente acreditado que la primera de las Propuestas de liquidación fue intentada 3 de febrero de 2015 y efectivamente notificada el 4 de febrero de 2015, mientras que la segunda fue intentada el 25 de junio de 2015, realizándose la publicación simultánea en el BOE y en sede electrónica de la ATC el 8 de julio de 2015, entendiéndose producida, según el art. 112 LGT (15 días naturales contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el «Boletín Oficial del Estado»), el 23 de julio, no el 24 de agosto de 2015, como se establece en el informe referido, debiéndose computar, por tanto, desde el 25 de junio hasta el 23 de julio. En consecuencia, se retrasó la notificación 29 días -no 60-, que se han de descontar del plazo de resolución del procedimiento de comprobación limitada.

7. Recordemos que el procedimiento se inició el 4 de febrero de 2015 y concluyó con el primer intento de notificación de la liquidación provisional de fecha 21 de septiembre de 2015, el 25 de septiembre de 2015: esto es, siete meses y 21 días, que, descontados los 29 días naturales -por retraso en la notificación de la propuesta de liquidación-, da como resultado que el procedimiento duró seis meses y 23 días; de lo que se desprende que, de acuerdo con el art. 104.5 LGT, y habiéndose excedido de los seis meses, la consecuencia no puede ser otra que considerar que el procedimiento de comprobación limitada, como habían advertido los interesados, había caducado.

Producida la caducidad, ésta debió ser declarada, de oficio o a instancia del interesado, por la Administración, ordenándose el archivo de las actuaciones. No habiéndolo hecho, y dictada la resolución de liquidación, de acuerdo con la jurisprudencia antes transcrita, esta incurre en causa de nulidad -al haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido- prevista en el art. 217.1, e) LGT.

Dicha caducidad, no produce, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción (art. 104.5 LGT), de lo que se sigue que, establecido en 4 años el plazo de prescripción del derecho a nueva liquidación, que se venció el 18 de marzo de 2015 (ya que se inició el 18 de marzo de 2011), es obvio que el derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación está prescrito y, por ende, extinguida la deuda tributaria, de acuerdo con el art. 69 LGT.

8. En definitiva, la Propuesta de Resolución, que desestima la revisión de oficio de la liquidación que la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife giró los interesados, no se ajusta a Derecho, pues, como se ha razonado, al estar el procedimiento de comprobación limitada -a través del cual se giró la liquidación- caducado, esta incurre en la causa de nulidad prevista en el art. 217.1. e) LGT, sin que sea posible iniciar un nuevo procedimiento para determinar la deuda tributaria porque tal derecho de la Administración está prescrito, lo que trae como consecuencia que la deuda tributaria ha quedado extinguida.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, que desestima la revisión de oficio de la liquidación nº 00000899542011010, girada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife en relación con el expediente nº 20110000089954, solicitada por (...), no se ajusta a Derecho, pues el procedimiento de comprobación limitada -a través del cual se giró la liquidación- está caducado, por lo que incurre en la causa de nulidad prevista en el art. 217.1. e) LGT, por las razones y con los efectos establecidos en el Fundamento III.