



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 2 0 9 / 2 0 2 2

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 1 de junio de 2022.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias en relación *con la Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio iniciado a instancia de (...), en representación de (...), del procedimiento de nulidad de pleno derecho del Acta de conformidad n.º 81785204, de fecha 1 de agosto de 2019, por el concepto de Impuesto sobre Patrimonio de la Inspección de Hacienda del Estado (EXP. 150/2022 RO)\*.*

## F U N D A M E N T O S

### I

1. Mediante Oficio de 19 de abril de 2022 -con registro de entrada en este Organismo consultivo al día siguiente-, se solicita por el Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, la evacuación del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias en relación con la Propuesta de Resolución de 31 de marzo de 2022 «*del procedimiento de nulidad de pleno derecho del acta de conformidad n.º 81785204, de fecha 1 de agosto de 2019, por concepto impuesto sobre el patrimonio de la Inspección de Hacienda del Estado, delegación especial de Canarias, a (...), con NIE (...)*», esto es, por la que se resuelve el procedimiento de revisión de oficio instado por la representante de la interesada.

Se trata, en efecto, de un acto dictado en materia tributaria por la Comunidad Autónoma de Canarias en el ejercicio de la potestad de gestión de uno de los tributos cuya cesión tiene atribuida (de acuerdo con el art. 31.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y de cuya revisión asimismo dispone la

---

\* Ponente: Sra. de Haro Brito.

Administración autonómica (art. 54 de la misma Ley 22/2009, con la extensión que concreta después el art. 59.1), en la medida en que, sin perjuicio de que la investigación y comprobación la haya practicado en este caso la inspección de tributos del Estado (como contempla el art. 54.3 segundo párrafo), le corresponde la resolución del procedimiento a la Administración autonómica [art. 54.3, tercer párrafo: «*La instrucción y resolución de los expedientes administrativos, consecuencia de las actas anteriores, corresponderán a las oficinas competentes de la Comunidad Autónoma (...)* »], por lo demás, en la forma que establece el art. 187, apartados 3 y 5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio); y es justamente la resolución de dicho procedimiento lo que constituye el objeto de la presente revisión de oficio.

2. El dictamen de este Consejo Consultivo tiene carácter preceptivo, de conformidad con 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 con el art. 217.4, párrafo segundo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Asimismo, la existencia de un dictamen favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho del Consejo Consultivo de Canarias es presupuesto habilitante para poder anular el acto administrativo firme por medio del expediente de revisión de oficio (art. 217.4, párrafo segundo LGT y art. 6.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGDLGT).

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

Dictar la competencia para elevar la Propuesta de Resolución a esta, en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia

tributaria, corresponde a la Subdirección de Gestión Tributaria, con arreglo a la nueva estructura de la Agencia, en virtud de la modificación operada por el Decreto 212/2017, de 2 de octubre, de modificación del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, y lo establecido en el art. 2.a) de la Orden de la Consejería de Hacienda de 19 de enero de 2018, por la que se atribuye a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias al señalar el mismo que *«en sus respectivos ámbitos funcionales (...), corresponde a las Subdirecciones: a) Elevar al Director de la Agencia las propuestas de resolución que sean competencia del mismo, del Presidente de la Agencia o del Consejero competente en materia tributaria»*.

4. En cuanto al procedimiento de revisión, resultan aplicables los arts. 4 a 6 RGDLT.

El plazo máximo para resolver es de un año (art. 217.6 LGT). Al tratarse de un expediente de nulidad iniciado a solicitud de persona interesada, el transcurso del plazo máximo para resolver determina su desestimación presunta.

En este sentido, el art. 217 LGT señala lo siguiente:

*«6. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.*

*El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:*

*a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.*

*b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.*

*7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa»*.

5. Concurren los requisitos, por tanto, de legitimación activa y pasiva.

## II

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

1. El presente procedimiento administrativo de revisión de oficio se inicia mediante escrito de 30 de noviembre de 2020 formulado por (...), en nombre y representación de (...), contra las liquidaciones tributarias derivadas de las actas de conformidad n.º 81785685 y 81785204, extendidas por la Inspección de Hacienda del Estado con fecha 1 de agosto de 2019, en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas (ejercicios 2014 a 2017) e impuesto sobre el patrimonio (ejercicios 2014 a 2016), respectivamente.

2. Consta en el expediente tramitado la emisión del informe a que se refiere el art. 5.2 RGDLGT, elaborado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación especial de Canarias.

3. Con fecha 7 de abril de 2021 se acuerda la apertura del trámite de audiencia a la interesada para alegar lo que estimase pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considerase oportunos en defensa de sus derechos e intereses legítimos (art. 271.4 LGT en relación con el art. 5.3 RGDLGT).

Dicho trámite consta debidamente notificado a la representante de la interesada.

4. Una vez transcurrido el plazo legalmente otorgado a la interesada, no consta la presentación de escrito de alegaciones.

5. Con fecha 31 de marzo de 2022 se emite Propuesta de Resolución de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se resuelve « (...) *que no procede declarar la nulidad de pleno derecho instada por (...) con NIE (...), del Acta de conformidad n.º 81785204 de la Inspección de Hacienda del Estado por el concepto Impuesto sobre Patrimonio*».

6. Con fecha 15 de julio de 2021 se emite el Dictamen 377/2021 de este Consejo Consultivo de Canarias, por el que se ordena retrotraer las actuaciones a los fines indicados en el citado documento jurídico.

7. Consta la emisión de informe de la Viceconsejería de los Servicios Jurídicos de 19 de marzo de 2021.

8. Con fecha 21 de marzo de 2022 se emite Propuesta de Resolución de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se resuelve « (...) *que no procede declarar la nulidad de pleno derecho instada por (...) con NIE (...), del Acta de conformidad n.º 81785204 de la Inspección de Hacienda del Estado por el concepto Impuesto sobre Patrimonio*».

### III

1. El presente procedimiento administrativo de revisión de oficio se inicia mediante escrito de 30 de noviembre de 2020 formulado por (...), en nombre y representación de (...), contra las liquidaciones tributarias derivadas de las actas de conformidad n.º 81785685 y 81785204, extendidas por la Inspección de Hacienda del Estado con fecha 1 de agosto de 2019, en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas (ejercicios 2014 a 2017) e impuesto sobre el patrimonio (ejercicios 2014 a 2016), respectivamente.

A este respecto, la interesada solicita que se declare la « (...) nulidad de pleno derecho del acta de conformidad n.º 81785685 y del acta de conformidad n.º 81785204 de fecha 01/08/2019, de acuerdo con lo establecido en el artículo 217.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (...) dejando sin efecto las mismas».

Dicha pretensión declarativa de la nulidad de las citadas actas de conformidad se fundamenta en los siguientes argumentos jurídicos:

« (...) en el presente caso el órgano de inspección tributaria (...) lleva a cabo la determinación errónea del obligado tributario y del sujeto pasivo que debía ser objeto de las actuaciones tributarias derivadas del procedimiento inspector.

(...)

En el presente caso, por el órgano de inspección se vino a determinar erróneamente la figura del sujeto pasivo en la persona de (...) atribuyéndole la condición de sucesora (...) en los términos de los artículos 35 y 39 de la LGT y 107 del RGAT.

Ahora bien, para poder atribuir a (...) la consideración de sujeto pasivo de la obligación tributaria, por condición de sucesora, resulta necesario la concurrencia de dos condicionales: la primera ser heredera y, la segunda, que la herencia fuera aceptada, acto de voluntad que a falta de "inventario" (el cual carece de contenido en el procedimiento inspector) no podía ejercer.

(...)

TERCERA.- La nulidad invocada de las ACTAS DE CONFORMIDAD (...) radica en dilucidar si la aceptación de la herencia a beneficio de inventario realizada (...), sin la existencia de este, produce sus efectos, constituyendo a (...) en sujeto pasivo obligado a asumir el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante -como heredera-. O si, por el contrario, las obligaciones tributarias del causante -pendientes de cumplimiento a su fallecimiento- hubieran de haberse considerado elementos del pasivo hereditario; debiendo

el órgano inspector haberse dirigido contra la masa hereditaria, por ser las obligaciones tributarias inherentes al caudal relicto del causante y haberse invocado el beneficio de inventario por (...).

(...)

QUINTA.- Se ha de precisar que la condición de sucesor a los efectos tributarios se adquiere, de conformidad con los anteriores preceptos, tras la adquisición de la condición de heredero.

(...)

SÉPTIMA.- (...) no cabe duda alguna que en el momento en que se produce la intervención del órgano de inspección -actuaciones iniciadas el día 11/04/2019-, la herencia estaba yacente -el causante, (...) consta como fallecido desde el 10/10/2017- y, debió ser dirigida a través de sus representantes. (...).

Dicho lo anterior, se ha de precisar que la adquisición de la condición de heredera de (...), en el caso de aceptación de la herencia a beneficio de inventario, se encontraba vinculada y dependiente de la propia existencia del inventario que pudo realizarse con anterioridad o con posterioridad al acto formal de la aceptación, hasta tal punto que la aceptación de herencia a beneficio de inventario no produjo efecto alguno hasta que no estuvieran inventariados los derechos que conformaban el caudal hereditario y las deudas y cargas a que tal caudal resultarían imputables. (...).

OCTAVA.- En definitiva, mientras no exista inventario, por la aceptación de la herencia a beneficio de inventario no se adquiere la condición de heredero, ni, por ende, la de sucesor del causante. De este modo, y hasta que ello ocurra, los acreedores del causante, incluida la Hacienda Pública, deberán dirigirse a la herencia yacente a través de sus correspondientes representantes, cuestión esta que el órgano de inspección no realizó, incurriendo con ello en una clara y patente NULIDAD DE PLENO DERECHO al haber instado una actuación de inspección del IRPF periodos 2014, 2015, 2016 y 2017 frente a (...) quien no era sujeto pasivo de la obligación tributaria ni a título de contribuyente, ni de sustituto por sucesión y, ni -en consecuencia- deudora u obligada al pago del tributo.

(...)

DÉCIMA.- (...) en el caso de aceptación de la herencia a beneficio de inventario, la adquisición de la condición de heredero está ligada a la existencia y aprobación del inventario correspondiente (...).

(...) habiendo aceptado (...) la herencia a beneficio de inventario, la adquisición de la condición de heredera -y, por tanto, de sucesora obligada al pago de las “deudas tributarias” de su causante-, dependía de la existencia de inventario (...) [inventario que no consta debidamente realizado dentro del expediente del que se derivan las ACTAS DE CONFORMIDAD (...)].

*Existe, por tanto, una clara falta de legitimación de (...) para ser sujeto pasivo dentro del procedimiento inspector del que derivan senadas ACTAS DE CONFORMIDAD, imponiéndosele por el órgano de inspección la asunción de unas obligaciones tributarias que nunca debió de asumir; puesto que, en ese momento, no era sucesora del causante -debiendo de haberse dirigido aquellas contra la herencia yacente (...) -*

*Ello supone que las actuaciones realizadas por el órgano inspector del cual se derivan las ACTAS DE CONFORMIDAD (...) prescinden total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, incurriendo con ello en una clara y patente NULIDAD DE PLENO DERECHO».*

2. Frente a la declaración de nulidad que propugna la interesada, la Propuesta de Resolución de 21 de marzo de 2022, se pronuncia en los siguientes términos:

*«Dos son las cuestiones que procede dilucidar en la presente resolución, a tenor de lo argumentado por la parte recurrente, por un lado la condición de sucesora en la herencia del causante y, por tanto, la de sujeto pasivo del impuesto con arreglo a la normativa reguladora del mismo y, por otro lado, si se cumple la causa de nulidad alegada del art. 217.1.e) de la LGT (...).*

*Con respecto a la primera cuestión, el escrito presentado por la obligada tributaria, fundamenta su negativa a ser considerada como sucesora de las obligaciones tributarias pendientes del causante, en la ausencia de inventario en el momento de inicio de las actuaciones inspectoras, por entender que la aceptación de la herencia a beneficio de inventario no la coloca en condición de sucesora de las obligaciones tributarias pendientes del causante, puesto que, mientras no exista inventario no se adquiere la condición de heredera ni, por tanto, la de sucesora. Por ello, entiende la recurrente y así lo manifiesta, que hasta que no se adquiera la condición de heredera, las actuaciones inspectoras deberían haberse dirigido a la herencia yacente a través de sus representantes.*

*El Código civil establece en su artículo 998 que la aceptación de la herencia puede ser pura y simple o a beneficio de inventario y aunque esto es lo señalado por el citado artículo, la doctrina de manera unánime señala que no se trata de una disyuntiva o de dos clases diferentes de aceptación, ya que solo hay un tipo, sin perjuicio de que el heredero disponga de un plazo posterior durante el cual puede alegar el beneficio de inventario. El beneficio de inventario no se presenta como una clase de aceptación sino como una situación específica que el heredero puede solicitar incluso después de aceptada la herencia. De esta manera cobra sentido el último inciso del artículo 1015 del Código Civil, que de otra manera sería incongruente, cuando señala que el plazo del artículo 1014 del Código Civil para aceptar con este beneficio se contará desde el día que hubiera aceptado.*

*Lo cierto es que (...) fu instituida heredera universal en testamento otorgado por su padre (...) y aceptó la herencia a beneficio de inventario en escritura pública de fecha 9 de*

julio de 2018 (...) . La aceptación de la herencia es condición necesaria para beneficiarse de la limitación de responsabilidad de las deudas del causante. La posición jurídica de todo heredero que acepte es la de sucesor del causante con limitación de su responsabilidad en el supuesto de aceptar a beneficio de inventario y cumplir con sus formalidades legales. La aceptación de la herencia a beneficio de inventario deberá realizarse mediante declaración ante Notario o ante el Agente diplomático o consular de España que esté habilitado para ejercer las funciones de Notario en el extranjero, si el llamado se halla en país extranjero.

Consta en el expediente Acta de formación de inventario de fecha 6 de agosto de 2018 (...) por (...) en nombre y representación de la recurrente (...). Del Cumplimiento de las formalidades legales y obligaciones con relación a la aceptación a beneficio de inventario, fue informada pertinentemente por el notario interviniente en la escritura de aceptación de la herencia encontrando la compareciente conforme la aceptación ratificándola y firmándola, manifestando que dentro de los plazos legalmente establecidos requerirá mediante acta al notario, para que se formalice el inventario notarial a que se refieren los artículos 1011 y ss. del Código Civil.

El Código Civil dedica al beneficio de inventario y al derecho de deliberar la sección V (artículos 1010 a 1034) del capítulo V (“Disposiciones comunes a las herencias por testamento o sin él”) del Título III (“De las sucesiones: Disposiciones generales”) del Libro III (“De los diferentes modos de adquirir la propiedad”). En efecto, el artículo 1010 establece que “todo heredero puede aceptar la herencia a beneficio de inventario, aunque el testador se lo haya prohibido”, y añade que “también podrá pedir la formación de inventario antes de aceptar o repudiar la herencia, para deliberar sobre este punto”. La diferencia entre una y otra institución radica esencialmente en que la aceptación beneficio de inventario es simultánea o posterior a la aceptación. Si por culpa o negligencia del heredero no se inicia o se concluye el inventario dentro de dichos plazos y con las solemnidades que establece la Ley, perderá el beneficio quedando como aceptante puro y simple de la herencia (artículo 1018 Cc). Por su parte, el artículo 1019 Cc, establece que el heredero que se hubiese reservado el derecho de deliberar deberá manifestar al Notario, dentro de treinta días contados desde el siguiente a aquel en que se hubiese concluido el inventario, si repudia o acepta la herencia y si hace uso o no del beneficio de inventario. En este supuesto, a diferencia de la figura de aceptación a beneficio de inventario, sí recoge expresamente el Código Civil que se puede solicitar la formación de inventario antes de aceptar expresamente la herencia, lo cual no ha sido el supuesto de la recurrente, la cual, como acabamos de ver, aceptó la herencia mediante escritura pública e instó acta para la formación de inventario.

Manifiesta en su recurso la interesada que no se adquiere la condición de heredero en el caso de aceptación de la herencia a beneficio de inventario y que la adquisición de la condición de heredero está ligada a la existencia y aprobación del inventario correspondiente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1013 del Código Civil. Señala que, habiendo aceptado la herencia a beneficio de inventario, la adquisición de la condición de heredera y,



por tanto, de sucesora obligada al pago de las deudas tributarias de su causante dependía de la existencia de inventario con su respectivo activo y pasivo, entendiéndose por consiguiente que existía una clara falta de legitimación de sí misma, para ser sujeto pasivo dentro del procedimiento inspector, puesto que en ese momento no era, en su opinión, sucesora del causante. Lo cierto es que el Código Civil en su artículo 998 dispone que la herencia podrá ser aceptada pura y simplemente o a beneficio de inventario no supeditando la adquisición de la condición de heredero a la existencia de un inventario. En este sentido, el artículo 1014 del citado Código, dispone que el heredero que tenga en su poder la herencia o parte de ella y quiera utilizar el beneficio de inventario, deberá comunicarlo ante notario y pedir en el plazo de 30 días a contar desde aquel que supiere ser tal heredero, la formación de inventario notarial. Dicho plazo, dispone el artículo 1015, cuando el heredero no tenga en su poder la herencia o parte de ella, se contará desde el día siguiente a aquel en que expire el plazo que se le hubiese fijado para aceptar o repudiar la herencia, o desde el día en que la hubiese aceptado. Por consiguiente, la obligación de instar la formación de inventario compete tanto si ha aceptado como si no, al heredero, debiendo ajustarse a unos plazos determinados. Como ya señalamos, dicho beneficio de inventario conforme establece el artículo 1018 del Código Civil, lo pierde el heredero si por su culpa o negligencia no se principiare o concluyere, entendiéndose en este caso que se acepta la herencia pura y simplemente.

La inspección inició, instruyó y finalizó el procedimiento inspector con quien ostentaba la condición de sucesora en los términos del artículo 39 de la LGT. El Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de fecha 17 de diciembre de 1998 señaló al respecto “ (...) que las obligaciones tributarias nacidas con anterioridad al fallecimiento del causante se transmiten a los herederos con exclusión de las sanciones, independientemente de que la herencia haya sido aceptada pura y simplemente o a beneficio de inventario”. En resolución de fecha 18 de mayo de 2017 señaló que “ (...) la aceptación a beneficio de inventario supone una aceptación por parte del heredero diferenciándose con la pura y simple en la limitación de responsabilidad que establece el artículo 1010 del Cc. Distinto sería si el llamado a la herencia hubiera ejercitado el derecho a deliberar previsto en apartado segundo del citado precepto, supuesto en el que claramente se establece un plazo para proceder a la aceptación o repudiación de la herencia. Tampoco puede admitirse lo alegado por el interesado sobre la trascendencia del momento en el que se prueba el inventario. La obligación de realizar el inventario no supone efecto alguno en la aceptación de la herencia, la cual ya está realizada, sino sólo tendrá efectos civiles en caso de incumplimiento tal y como se establece en el artículo 1018 del CC. A efectos de la responsabilidad del heredero al presumirse en este caso que la aceptación ha sido pura y simple, pero ello carece de trascendencia a efectos de la aceptación de la herencia, la cual ya se ha realizado (...) ”».

Señala la Propuesta de Resolución, respecto a la segunda de las cuestiones que:

«el pretender acogerse al supuesto de nulidad de pleno derecho del art. 217.1.e) LGT por entender que la falta de legitimación para ser sujeto pasivo del impuesto, por no ostentar la condición de sucesor al no haberse formado el inventario por llevar a cabo la aceptación en la modalidad del beneficio de inventario, carece absolutamente de fundamento, por cuanto, con arreglo a lo que acabamos de exponer, existe aceptación de la herencia y por tanto adquisición de la condición de sujeto pasivo del impuesto, pero aún en el caso de considerar que dicha condición no se ha adquirido, el art. 217.1.e) LGT refiere al supuesto de prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, sin embargo, la actuación de la Inspección se ha ajustado en todo momento al procedimiento legalmente establecido. El procedimiento inspector se llevó a cabo con la persona que tenía que llevarse a cabo, (...), las actas fueron suscritas en conformidad por el representante voluntario de dicha persona respetando en todo caso su derecho a presentar alegaciones o reclamar en la vía ordinaria en tiempo y forma, sin que en ningún caso lo hiciese, por lo que no se puede admitir que se le haya causado indefensión. El conocimiento de su condición de sucesora desde el inicio mismo de las actuaciones inspectoras se presupone al manifestar expresamente en las sucesivas diligencias que se extendieron a lo largo del procedimiento inspector, su conformidad, misma conformidad que otorga al acta de inspección cuya nulidad pretende a través de un procedimiento, el del 217.1.e) LGT que, como señala la jurisprudencia, procede en la medida que la omisión del procedimiento legalmente establecido sea total y absoluta. Como señala el Consejo Consultivo de Canarias no basta la inobservancia de cualquier trámite procedimental para declarar la nulidad absoluta». Argumento que continúa desarrollando.

3. Pues bien, sin perjuicio de otras cuestiones jurídicas planteadas en el procedimiento y sobre las que se pronuncia la Propuesta de Resolución, corresponde a este Organismo Consultivo analizar si concurre la causa de nulidad alegado y contemplado en el art. 217.1.e) LGT, y por tanto, si procede la estimación de la pretensión de la interesada, o por el contrario, el motivo esgrimido no se encuadra en tal supuesto.

Para analizar el supuesto concreto planteado debemos partir de la Doctrina mantenida por este Organismo y contenida, entre otros, en el Dictamen 17/2021 de 21 de enero, a tenor de la cual:

«2. De acuerdo con la reiterada y constante Doctrina de este Consejo (por todos, Dictámenes 427/2017, de 14 de noviembre, 155/2018, de 11 de abril y 510/2018, de 15 de noviembre), el análisis de la adecuación a Derecho de la declaración de nulidad que se propone exige considerar ante todo que la revisión de oficio de los actos administrativos constituye un cauce excepcional y de carácter limitado, ya que comporta que, sin mediar una decisión jurisdiccional, la Administración pueda volver sobre sus propios actos, dejándolos sin efecto. Por ello ha de ser necesariamente objeto de una interpretación restrictiva.

*En este sentido, como tantas veces se ha señalado por este Consejo Consultivo y por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha de recordarse 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 ella solo es posible cuando concorra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 438 y 446/2016, de 27 de diciembre, 23/2017, de 24 de enero, 43/2017, de 8 de febrero, 79/2017, de 15 de marzo, que reiteran anteriores pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).*

*Sobre este particular, y en relación con los procedimientos de revisión de oficio en el ámbito tributario, el Tribunal Supremo se manifiesta en el mismo sentido cuando señala lo siguiente:*

*«1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1 del artículo 217 LGT), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico. Sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical. Por ello, dada la "gravedad" de la solución, se requiere dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere (artículo 217.4 LGT, segundo párrafo). 2. Se trata, por tanto, de un procedimiento excepcional, que únicamente puede seguirse por alguno de los tasados supuestos contemplados en el artículo 217.1 LGT» (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, casación 6165/2011, FJ 3º; ES: TS:2013:3083). En consecuencia, al igual que sucede en el procedimiento administrativo común, el procedimiento de revisión de oficio en materia tributaria debe ser abordado con talante restrictivo (STS de 18 de diciembre de 2007, FJ 6º).*

*La declaración de nulidad ha de analizarse, pues, partiendo de este carácter restrictivo de los motivos de nulidad, pues la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias».*

*Por tanto, la revisión de los actos debe entenderse de modo restrictivo, de modo que «el procedimiento de revisión de actos nulos no puede convertirse en un expediente para abrir un nuevo periodo que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial ya periclitado, cuando el interesado ha tenido oportunidad de intentarlo en el momento procedente, pese a lo cual, como ocurre en el presente caso, ha dejado precluir los*

plazos legales, para luego perseguir tardíamente la anulación del acto al margen del sistema de recursos ordinarios sometido a plazos taxativamente exigibles para tal anulación» (referido Dictamen 450/2019, entre otros).

4. Igualmente, ha sostenido este Consejo Consultivo que *«el procedimiento de revisión de actos nulos no puede convertirse en un expediente para abrir un nuevo periodo que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial ya periclitado, cuando el interesado ha tenido oportunidad de intentarlo en el momento procedente, pese a lo cual, como ocurre en el presente caso, ha dejado precluir los plazos legales, para luego perseguir tardíamente la anulación del acto al margen del sistema de recursos ordinarios sometido a plazos taxativamente exigibles para tal anulación»* (Dictamen 450/2019, de 5 de diciembre, entre otros).

5. Dicho lo anterior, en el presente supuesto, como se ha adelantado, este Organismo Consultivo considera que no procede declarar la nulidad del acta de conformidad 81785204, conclusión a la que se llega independientemente de que se entendiera, como hace la Propuesta de Resolución que (...) ostenta legitimación en el procedimiento inspector, por reunir la condición de sucesora, al haber ejercitado la opción de aceptación de la herencia a beneficio de inventario o todo lo contrario, se entendiera que no reúne tal condición hasta que se lleve a cabo la formación efectiva de inventario.

Y es que se ha de indicar que, pese a los alambicados esfuerzos argumentativos desplegados por la interesada, lo cierto es que, en modo alguno, la causa de nulidad alegada no tiene encaje en la previsión del art. 217.1, letra e) LGT.

Como se ha señalado entre otros en el Dictamen 372/2017, de 16 de octubre, sobre dicha causa que:

*« (...) expone la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de la Jurisdicción (7ª), de 16 de junio de 2008 (PROV 2008, 223238), con cita de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo siguiente:*

*“TERCERO: En relación a los defectos de forma señalados en la demanda conviene señalar que la doctrina del Tribunal Supremo se pronuncia con carácter general en el sentido de que “no todo defecto de forma, aunque existiese, lleva necesariamente a la nulidad de las actuaciones y a la reposición del expediente al momento en que se cometieron: para que esto se produzca es preciso que esa defectuosa actuación haya sido causa de indefensión” [STS 11 de julio de 1988 (RJ 1988, 5574)]. Y es que, como también declara la Sentencia del mismo Alto Tribunal de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1990, 10239) “el Derecho administrativo, en principio, se ha decidido por un antiformalismo ponderado que, sin merma ni quiebra de la legalidad, permita el desarrollo de la actuación administrativa*

*conforme a normas y principios de celeridad y eficacia, hasta el punto de que al vicio de forma o del procedimiento, no se le reconoce tan siquiera virtud invalidante de segundo grado, anulabilidad, más que en aquellos casos excepcionales en que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, se dicte fuera del plazo previsto, cuando éste tenga un valor esencial, o se produzca una situación de indefensión, supuestos todos que acreditan que dicho vicio, carente de fuerza en sí mismo y de naturaleza estrictamente instrumental, sólo adquiere relieve propio cuando su existencia ha provocado una disminución efectiva, real y trascendente de garantías, incidiendo así en la decisión de fondo y alterando, eventualmente, su sentido en perjuicio del administrado y de la propia Administración”. La genérica exigencia de que deba producirse indefensión, cuando de mero quebrantamiento de forma se trata, aparece recogido ya en el artículo 238.3º de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578, 2635) admitiendo el 243 la subsanación. En definitiva, tanto la antigua LPA como la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), reducen al mínimo los efectos invalidatorios de los vicios de forma, de manera que o bien el defecto es muy grave, en cuyo caso estamos en presencia de la nulidad absoluta o de pleno derecho, o no es tanto y entonces no invalida el acto constituyendo simplemente una irregularidad no invalidante».*

A su vez, este Consejo Consultivo ha señalado, por ejemplo, en el Dictamen 413/2014, de 12 de noviembre, 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. 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».*

Entiende este Organismo que en el procedimiento, como concluye la Propuesta de Resolución, se han cumplimentado todos los trámites no siendo aplicable al presente supuesto la causa de nulidad alegada por la interesada. No se ha seguido en

el caso, en efecto, un procedimiento distinto del legalmente establecido que es la concreta causa de nulidad que aquella esgrime; ni siquiera se han dejado de observar los trámites asimismo legalmente establecidos que exige la cumplimentación del procedimiento que resulta de aplicación, y que a lo sumo igualmente podría servir para fundar la aplicación de la causa alegada. Y es que, en puridad, tampoco se invoca derechamente la infracción de regla procedimental alguna por parte de la interesada en este caso, sin que pueda servir la vía de la revisión de oficio, en tanto que excepcional, como mecanismo para cuestionar la regularidad de cualquier actuación administrativa.

6. En definitiva, se entiende que no procede la revisión pretendida por la interesada al no concurrir la causa de nulidad alegada por aquella.

## C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias, se entiende que es conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento III de este Dictamen.