



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 2 4 3 / 2 0 2 2

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 16 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 Orden resolutoria del procedimiento de revisión de oficio iniciado a instancias de (...), de la liquidación 00003918542014010, de la Administración de tributos cedidos de Santa Cruz de Tenerife en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) (EXP. 203/2022 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. Por el Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos se solicita Dictamen preceptivo de este Consejo Consultivo en relación con la Propuesta de Resolución del procedimiento de nulidad de pleno derecho, instado el 15 de enero de 2021 por(...), de la liquidación 00003918542014010, de la Administración de tributos cedidos de Santa Cruz de Tenerife en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

2. La legitimación del Sr. Consejero para solicitar el Dictamen, la competencia de este Consejo Consultivo para emitirlo y su preceptividad, resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación, el primer precepto, con el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), siendo de aplicación supletoria la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), conforme disponen la Disposición Adicional Primera, apartado 2, b) LPACAP y art. 7.2 LGT.

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

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

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

3. La competencia para dictar la Resolución en este expediente corresponde al Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, al disponer 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»*.

4. Ha transcurrido el plazo máximo para notificar resolución expresa de un año desde que se presentó la solicitud por el interesado. Al ser un procedimiento iniciado a instancia de parte, el transcurso del plazo sin dictar resolución no producirá la caducidad del procedimiento, sino que únicamente se puede entender la desestimación por silencio administrativo de la solicitud (art. 217.6 LGT).

No obstante lo anterior, aun transcurrido el plazo, y sin perjuicio de los efectos administrativos y en su caso económicos que ello pueda comportar, sobre la Administración sigue pesando el deber de resolver expresamente (arts. 103 LGT y 21.1 y 6 LPACAP).

5. No se aprecia la existencia de deficiencias formales que, por producir indefensión al interesado, obsten un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada.

II

1. En cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, son los siguientes:

- Con fecha 30 de abril de 2014 se formaliza en escritura pública ante el notario (...) la venta por parte de la entidad mercantil (...), con CIF (...) a (...) y a (...), por mitad en común y proindiviso una vivienda, cuarto trastero-lavadero y plaza de aparcamiento situados en edificio sito en (...) del término municipal de La Laguna, por el precio total de 47.595,00 euros (41.895,00 euros la vivienda y trastero-lavadero y 5.700,00 euros la plaza de aparcamiento).

- Con fecha 27 de mayo de 2014 la operación se autoliquidó por ambos sujetos pasivos por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, modelo 600, número de justificante 6000007933464, en el que se indicó como valor declarado la cantidad de 56.000,00 euros, tipo de gravamen 6,5% y por el que se ingresó en la misma fecha la cantidad de 3.640,00 euros.

- Dicha autoliquidación fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada tendente a la comprobación de la correcta tributación por el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En dicho procedimiento de comprobación el expediente fue remitido al Servicio de Valoración para su tasación pericial de acuerdo con lo establecido en el art. 57.1.e) LGT, emitiéndose informe con fecha 23 de octubre de 2017 por parte del técnico del citado Servicio el cual, una vez tenidas en cuenta todas las circunstancias referidas en el citado informe al inmueble objeto de transmisión, se le atribuye un valor comprobado de 103.061,48 euros, dictándose propuesta de liquidación provisional por importe de 1.746,28 euros, correspondiente al 50% de dicho valor, que constituye la base imponible, al ser el interesado adquirente de la mitad del inmueble en cuestión.

- Con fecha 5 de diciembre de 2017 se presentan alegaciones a la propuesta de liquidación girada resultante del procedimiento de comprobación incoado, aportando tasación efectuada con motivo de la operación de compraventa e hipoteca constituida con el banco ING Direct, en el que el precio asignado a la vivienda y anexo asciende a la cantidad de 89.844,33 euros correspondiendo al interesado 44.922,165 al ser su derecho la mitad indivisa. En relación con estas alegaciones, con fecha 20 de marzo de 2018 se emite por perito de la Dependencia de Valoración de Santa Cruz de Tenerife nuevo informe en el que declara admitir como válido en la transmisión de la vivienda y anexos, el valor de 89.844,33 euros, consignado en la tasación hipotecaria aportada en el escrito de alegaciones, anulando el informe anterior de fecha 23 de octubre de 2017.

- Con fecha 26 de marzo de 2018 se dicta por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife liquidación n.º 00003918542014010 al interesado por importe de 1.271,54 euros, al tomarse como base imponible el valor atribuido en la tasación hipotecaria aportada en el escrito de alegaciones presentado por el propio interesado, importe que corresponde al 50% del total al ser adquirente de la mitad del inmueble objeto de liquidación. Dicha liquidación es firme al no ser recurrida.

- Con fecha 10 de mayo de 2018 el interesado solicita el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria, que es autorizado por la Administración de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife con fecha 17 de agosto de 2018 (expediente aplazamiento/fraccionamiento número 20180000539049), constando ingresada la cantidad total de 1.336,99 euros con cargo a la liquidación de referencia (1.271,54 euros del principal y 65,45 euros de intereses del fraccionamiento) último ingreso de fecha 21 de septiembre de 2020.

2. En cuanto al procedimiento de revisión de actos nulos, constan en el expediente remitido las siguientes actuaciones:

- Con fecha 15 de enero de 2021, se presenta escrito por el interesado solicitando la nulidad de pleno derecho con base en el artículo 217.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por *«ser dictada la liquidación prescindiendo absolutamente del procedimiento legalmente establecido, pues no existen actuaciones de comprobación de valor, que den sustento a la regularización practicada, que se obtiene fuera del procedimiento de comprobación de valores»*.

- Con fecha 5 de mayo de 2021 se emite informe por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife a requerimiento del Servicio de Asistencia Jurídica, concluyendo en el mismo que no se aprecia que concurren las circunstancias alegadas para la declaración de nulidad de pleno derecho instada de la liquidación n.º 20140000391854.

- Se concedió trámite de audiencia al interesado según lo dispuesto en el art. 217.4 LGT y 5.3 RGRVA, compareciendo el 17 de noviembre de 2021(...), solicitando copia del expediente y presentando alegaciones reiterando el argumento esgrimido en el recurso presentado, al entender que el acto recurrido fue dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello y que por tanto se encontraba viciado de nulidad de pleno derecho en atención a

lo previsto en el art. 217.1.e) LGT «*ya que se ha prescindido de trámites esenciales en el procedimiento seguido (...)*».

- Por último, la Propuesta de Resolución entiende que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación 00003918542014010 de la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD instada por el interesado, al no incurrir en la causa de nulidad tipificada en el art. 217.1.e) LGT, al entender que las actuaciones de comprobación de valor sí se realizaron dentro del procedimiento, entendiéndolo así el propio interesado al presentar alegaciones a la propuesta de liquidación girada, que fueron aceptadas por la Administración, y no recurrir en tiempo y forma ni en reposición ante la Administración Tributaria, ni ante el TEAR mediante reclamación económico-administrativa, la liquidación provisional resultante de la comprobación.

III

1. Este Consejo Consultivo, siguiendo constante y abundante Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha reiterado que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

2. En cuanto a la causa de nulidad esgrimida, esto es, que el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello [art. 217.1.e) LGT], desde el Dictamen 402/2013 venimos afirmando que la apreciación de la citada causa de nulidad, conforme reiterada jurisprudencia, implica que no basta con que se haya incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, por esencial y trascendental que sea, sino que es absolutamente necesario que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, de tal forma que se produce una

clara, manifiesta y ostensible omisión de dicho procedimiento, con ausencia de trámites sustanciales (SSTS de 4 de enero de 1983, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 22 de marzo de 1994, 15 de octubre de 1998, 17 de marzo de 2000, 26 de marzo de 2001, entre otras).

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

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

3. Del mismo modo, tampoco es posible utilizar la revisión de oficio para reabrir una cuestión ya firme. En efecto, como decíamos en el Dictamen 53/2014, señala el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 15 octubre 2012, en relación con una revisión de oficio instada 10 años después de producirse el acto, que:

«La posibilidad de solicitar la revisión de un acto nulo por la extraordinaria vía del artículo 102.1, no puede constituir una excusa para abrir ese nuevo período que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial de impugnación del mismo, ya caducada, cuando el administrado ha tenido sobrada oportunidad de intentarlo en el momento oportuno. Y precisamente a esta circunstancia se refiere el artículo 106 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común cuando condiciona el ejercicio de la acción de revisión del artículo 102 -aun en los casos de nulidad radical del artículo 62.1- a que no resulte contrario a la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares u otras circunstancias similares», ello lleva al TS en la sentencia antedicha a considerar que quien ha

tenido sobradas oportunidades de ejercitar las acciones nulidad o anulabilidad oportunas al amparo de los artículos 62 y 63 de la Ley 13/95), pese a lo cual ha dejado precluir los plazos legales para efectuarlo, no puede ejercitar tardíamente su pretensión de anulación por la vía del recurso de revisión del artículo 102.1, y el intentar hacerlo así contraviene sin duda alguna la buena fe que ha de presidir el desarrollo de las relaciones jurídicas y la finalidad perseguida por el ordenamiento al establecer un sistema de recursos ordinarios sometidos a plazos taxativamente exigibles para postular tal anulación».

4. En el presente caso, similar al del DCC 187/2022, tratándose de un procedimiento de comprobación limitada, el art. 137.2 LGT permite que se inicie mediante comunicación, que deberá expresar la naturaleza y el alcance de la misma, o, cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, mediante la notificación de dicha propuesta.

En aplicación del citado artículo, la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife dictó con fecha 8 de noviembre de 2017 la propuesta de liquidación n.º 3407893 resultante de un procedimiento de comprobación limitada con comprobación de valor, que dio lugar a que por el Servicio de Valoración se le asignase al bien objeto de adquisición un valor de 103.061,48 euros, superior al declarado por la interesada, sirviendo de base para la liquidación girada de 1.746,28 euros, importe correspondiente a la mitad del valor, al tratarse de un supuesto de adquisición por mitades indivisas por lo que la base imponible correspondiente al reclamante ascendió a 51.530,74 euros.

Al interesado, en la propuesta de liquidación, se le concedió un plazo de 15 días para formular alegaciones y consultar el expediente administrativo y, en uso de este derecho presentó escrito de alegaciones señalando que se realizó una tasación y la misma no coincide con la valoración hecha por la Agencia Tributaria Canaria, solicitando modificar la liquidación al valor tasado. La Administración, a la vista de las alegaciones presentadas, y tomando en cuenta las mismas, dictó liquidación provisional tomando como base imponible el valor declarado por el interesado en su escrito de alegaciones.

Contra este acto se le concedió el derecho a interponer recurso de reposición en el plazo de un mes o reclamación económico-administrativa también en el plazo de un mes ante el TEAR. Transcurrido el plazo señalado, no se interpuso recurso. Así mismo, se le concedió la opción de promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo

57 de la LGT dentro del plazo del primer recurso o reclamación, opción que tampoco ejerció.

De esos hechos resulta que aun en el caso de que se hubiera prescindido de la tasación, y que esta sea considerada como trámite esencial, lo cierto es que no le ha producido en ningún caso indefensión, no solo porque la propia Administración admitió su valoración, sino porque incluso pudo, o pedir la tasación pericial contradictoria o recurrir la liquidación girada, y no lo hizo, por lo que aceptó la liquidación por ella misma propuesta. En definitiva, en ningún caso ha existido indefensión, pues pudiendo reaccionar contra esa liquidación, no lo hizo.

Por ello hemos de concluir, como hicimos en el DCC 187/2022, que no concurre la causa de nulidad esgrimida (haberse prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello), prevista en el art. 217.1.e) LGT, para revisar de oficio la liquidación 00003918542014010, de la Administración de tributos cedidos de Santa Cruz de Tenerife en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, siendo el obligado tributario el interesado, por lo que la Propuesta de Resolución se ajusta a Derecho.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, que entiende que no procede la declaración de nulidad, instada por el interesado, de la liquidación 00003918542014010 de la Administración de tributos cedidos de Santa Cruz de Tenerife en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, es conforme a Derecho.