



Consejo Consultivo de Canarias

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

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 10 de noviembre 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 de la liquidación dictada por la Administradora de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife en concepto de impuesto sobre sucesiones y donaciones en el expediente 352/2006 PROA, seguido a instancias de (...) (EXP. 409/2022 RO)\*.*

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

### I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado por el Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, es la Propuesta de Orden resolutoria de un procedimiento iniciado a instancia de (...), al objeto de declarar la nulidad de los actos dictados en el expediente de Sucesiones n.º 352/2006 PROA, por considerar que los actos administrativos dictados en dicho procedimiento adolecen del vicio de nulidad contemplado en el art. 217.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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) 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 LGT, de acuerdo con el principio de especialidad 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), teniendo esta última carácter supletorio.

---

\* Ponente: Sra. de León Marrero.

Además, según el art. 217.4 LGT y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida, esto es, no podrá efectuarse tal declaración de nulidad en el caso de que el dictamen sea desfavorable a la misma.

3. 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 (art. 217 y ss.) y en su normativa de desarrollo, constituida, por los art. 4 a 6 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa.

Al procedimiento de nulidad del art. 217 LGT le es aplicable en sus líneas esenciales el régimen de la revisión de oficio de actos nulos de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, contenida en la LPACAP, por ser la norma aplicable al tiempo de formular la solicitud; no obstante, será de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria, por mandato de la Disposición Adicional Primera LPACAP.

Esta revisión de oficio procede contra actos nulos que incurran en alguna de las causas de nulidad del art. 217.1 LGT (de similar contenido al art. 47.1 LPACAP) y que, además, sean firmes en vía administrativa.

4. 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 el art. 2.a) 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»*, se atribuye, 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.

5. El procedimiento de declaración de nulidad se inició a solicitud de persona interesada el día 26 de diciembre de 2019, y conforme al art. 217.6 LGT la resolución definitiva debe dictarse antes del transcurso del plazo de un año, plazo ya agotado.

De no resolverse en ese plazo, la solicitud habría que entenderla desestimada por silencio administrativo conforme al art. 217.6.b) LGT. No obstante, sin perjuicio de los efectos administrativos y económicos que ello comporte, la Administración tiene la obligación de resolver, sin que su resolución se halle vinculada al resolver expresamente por el sentido desestimatorio del silencio administrativo producido con anterioridad [arts. 21.1 y 24.3.b) LPACAP].

## II

En cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, se exponen en la solicitud de la interesada en los siguientes términos:

«PRIMERO. Dada la complejidad del expediente, y previo a la exposición de las alegaciones que más adelante detallaremos, se hace necesario realizar un resumen sobre los hechos que motivan el inicio del expediente. Así, el presente expediente trae causa en el Impuesto sobre Sucesiones y, en concreto, la sucesión hereditaria de mi tío (...), que falleció el día 10 de agosto de 2005 habiendo otorgado testamento ante el Notario (...) el día 21 de octubre de 2002 y en virtud del cual instituía como únicos y universales herederos a (...) y a la dicente, (...), siendo sobrinas del causante. A modo acreditativo se aporta el testamento como documento nº 3.

SEGUNDO.- Respecto a los bienes y derechos de los que fue titular el Sr. (...) se corresponden únicamente a una cuenta bancaria de (...) con número 2065 0000 04 3000115938 con saldo de 6.678,88€ al momento del fallecimiento.

TERCERO.- Mediante escritura de adjudicación parcial de herencia de fecha 5 de mayo de 2006 correspondiente a mis abuelos, (...) y (...), fallecidos el día 9 de abril de 1978 y el día 12 de febrero de 2002, respectivamente, se instituía como herederos por partes iguales a sus hijos:

-(...)

-(...)

-(...)

-(...)

-(...)

El Sr. (...) falleció el 7 de agosto de 1982 sin descendientes y se constituyó como heredera a nuestra abuela (...) a través del correspondiente declaratorio de herederos abintestato.

El Sr. (...) renunció a los derechos sucesorios de su padre (...) mediante escritura pública de fecha 5 de noviembre de 2001 ante el Notario (...).

Sin embargo, el Sr. (...) falleció antes de que se formalizara la aceptación y adjudicación de la herencia de sus padres, y fallece sin descendientes, motivo por el cual la que suscribe y mi hermana, en calidad de sobrinas, ostentamos el derecho de representación en la sucesión de mis abuelos en virtud del artículo 925 del Código Civil. A efectos acreditativos se aporta la escritura de aceptación y adjudicación de herencia como documento número 4.

CUARTO.- Por parte de mi hermana se presentó en su día, de forma ciertamente errónea, relación de bienes a efectos del Impuesto sobre Sucesiones el día 10 de febrero de 2006 con motivo del fallecimiento de nuestro tío (...), cometiendo el error de realizar un inventario de bienes cuyos titulares fueron nuestros abuelos y que, por tanto, heredamos directamente de ellos por representación. Debe advertirse que se incurrió en un error involuntario al relacionar esos bienes al creer que estábamos obligadas a incluirlos en la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones. No obstante, como se relaciona en el hecho segundo, y como explicaremos más adelante, el único bien y derecho dejado a su fallecimiento por el Sr. (...) era una cuenta corriente. Se aporta, como documento número 5, la relación de bienes que se presentó en su día.

QUINTO.- En relación al inventario de bienes presentado ante la oficina liquidadora de Arrecife, esta parte ha comprobado en el expediente, que este mismo organismo, en fecha 10 de febrero de 2006, se declaró incompetente para la liquidación del impuesto de sucesiones conforme al artículo 70 del Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Se trata de un comunicado interno por el que remiten expediente a la oficina competente de la administración de tributos cedidos de Santa Cruz de Tenerife que lo recibe el 22 de febrero de 2006. A modo acreditativo, se aporta comunicación por la que se declara incompetente como documento número 6.

SEXTO.- Tras el transcurso de tres años se emite propuesta de liquidación provisional a través de notificación -que no recibí- del día 11 de septiembre de 2009

por valor de 35.083,86€. Se aporta propuesta de liquidación provisional dirigida a mí, (...), como documento número 7 y la liquidación provisional dirigida a (...) como documento número 8.

Estas notificaciones jamás se recibieron. Una vez analizado el expediente administrativo, se comprueba que constan dos avisos de recibo de Correos que fueron devueltos sin recepción, tal y como consta en el documento número 9. En los avisos se puede comprobar que consta una dirección errónea que nunca he facilitado, en concreto, aparece la dirección de (...). Esta dirección nunca la había comunicado y se correspondía con una residencia de estudiantes en la que pasé un año. Respecto a la dirección del (...) (Lanzarote), donde se giraron algunas de las notificaciones a mi nombre, se ha de advertir que se corresponde con el domicilio de mi hermana y no con el mío.

El importe de la meritada liquidación fue abonado en fecha 12 de marzo de 2010 tal y como consta en el justificante de pago como documento número 10. Sin embargo, la Administración Tributaria continúa exigiendo el impuesto en ulteriores notificaciones.

SÉPTIMO.- En fecha 12 de enero 2010, la Administración Tributaria reitera liquidación provisional por el mismo concepto del Impuesto sobre Sucesiones que se aporta como documento número 11 y como documento número 12.

En fecha 4 de febrero de 2010, (...), recoge la notificación dirigida a mí, con la liquidación provisional a mi nombre, sin proceder a trasladarme dicha información. Así consta en los avisos de recibo de correos que se aportan como documento número 13 y documento número 14. Curiosamente, mi hermana recibía las liquidaciones que venían a mi nombre pero no así las que venían al suyo.

OCTAVO.- En fecha 22 de febrero de 2011 se emiten nuevas propuestas de liquidación a nombre de (...) y de (...) aunque ahora iniciando procedimiento de comprobación de valores, así consta en los documentos número 15 y 16.

Se realizaron intentos de notificación, aunque no los recibí tal y como consta como *«no retirado»* en los avisos de entrega como documento número 17 y 18. Asimismo, conviene señalar que ya había procedido al pago señalado en la liquidación en el año anterior.

NOVENO.- El día 23 de junio 2011 se emite liquidación provisional en la que la Administración indica que se ha utilizado, a los efectos de una nueva liquidación, el

método de comprobación de valores de dictamen de peritos, pero sin aportar dicho dictamen y acompañando la liquidación alternativa sin fundamento alguno que la justifique. Se aporta como documento número 19 y 20. También se aportan los intentos de notificación que nuevamente no recibimos como documento número 21 y 22.

DÉCIMO.- Después de comunicar la dirección en la que vengo residiendo los últimos años sin modificaciones, que es en (...), en fecha 10 de septiembre de 2013 emiten propuesta de liquidación provisional y trámite de audiencia iniciando, además, procedimiento de comprobación de valores, así aparece en el documento número 23 y sobre la misma consta aviso de recibo que consta en el documento número 24 y que fue entregada correctamente a la dirección designada. A posteriori recibí ulterior notificación por la que se continuaba la tramitación del procedimiento de comprobación de valores y que apporto como documento número 25.

El aviso de recibo de Correos confirma que la notificación fue recibida el día 16 de septiembre de 2013 momento en que tuve conocimiento del procedimiento aunque pensé que se trataba de un error, precisamente, porque ya había abonado el importe correspondiente a la liquidación en el año 2010.

DECIMOPRIMERO.- Tras la recepción de la notificación mencionada en el hecho precedente, formulé recurso de reposición que, curiosamente, no obra acompañado al expediente administrativo y que tampoco fue resuelto. Como prueba de ello se aporta el recurso presentado el día 29 de noviembre de 2013 como documento número 26 y el certificado con registro de entrada como documento número 27.

Posteriormente recibí notificación por la que se comunicaba que se había embargado la cantidad de 745,46€ a cuenta de mi declaración del IRPF tal y ello según consta en el documento número 28. En este momento me percaté del importe que la Agencia Tributaria Canaria afirma que adeudo y que no se corresponde con el importe abonado en su día en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones.

En la relación de hechos que relato se deduce que la Agencia Tributaria Canaria ha venido exigiendo el pago de un Impuesto sobre Sucesiones que no me correspondía abonar, pues la relación de bienes presentada no se correspondía con el haber hereditario de mi tío (...) que, como he dicho, fue una única cuenta bancaria. Además, desde el fallecimiento de mi tío el día 10 de agosto de 2005 han transcurrido más de 4 años y 6 meses por lo que opera la prescripción del Impuesto sobre Sucesiones que, al momento de girar la liquidación complementaria, ya no era exigible.

A efectos acreditativos consta en el documento número 4 la escritura de adjudicación parcial de herencia de mis abuelos de fecha 5 de mayo de 2006 otorgada ante la Sra. Notario (...).

### III

En lo que se refiere a la tramitación del presente procedimiento de nulidad de pleno derecho, procede señalar lo siguiente:

1. Con fecha 10 de febrero de 2006, se presenta por los causahabientes de (...) en la Oficina Liquidadora de Lanzarote, siendo remitida por incompetencia a la Administración de Tributos Cedidos el 22/02/2006, documentación relativa a la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la herencia causada por (...), fallecido el día 10 de agosto de 2005, bajo testamento abierto otorgado el 21/10/2002 ante el notario (...), con el núm. 3.932 de protocolo, por el que instituía herederos a sus sobrinas (...) y (...).

2. Por parte de la Administración Tributaria, previa declaración de caducidad del procedimiento anterior, al haber transcurrido el plazo máximo para resolver sin que se hubiera dictado resolución expresa, se reinicia un procedimiento de declaración por la operación de Sucesiones con la notificación a (...), mediante publicación en el Boletín Oficial de Canarias núm. 228, de 20 de noviembre de 2009, de anuncio de citación de comparecencia para la notificación de la propuesta de liquidación, finalizando el procedimiento con la práctica con fecha 12 de enero de 2010, de liquidación provisional por importe de 35.083,86 euros, notificada con fecha 5 de febrero de 2010. Se advierte expresamente que la liquidación se practica en base a los valores declarados por el sujeto pasivo, sin perjuicio de ulteriores comprobaciones dentro del plazo de prescripción del impuesto, al amparo de lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siendo ingresado por la interesada el importe de la liquidación con fecha 12 de marzo de 2010.

3. Dicha actuación fue objeto de un procedimiento de comprobación de valores respecto a los datos consignados por el sujeto pasivo, al amparo de lo establecido en el art. 134 de la Ley General Tributaria, siendo remitida al Servicio de Valoración para su dictamen, de conformidad con lo previsto en el artículo 57.1.e) del mismo texto legal, resultando un valor superior al declarado por el sujeto pasivo, por lo que con fecha 20 de mayo de 2011, se publica anuncio de citación para comparecencia a

efectos de proceder a la notificación de la propuesta de liquidación por importe de 72.270,58 euros, acompañada de los correspondientes informes de valoración. Al mismo tiempo se le concede un plazo de 15 días hábiles en virtud de lo dispuesto en los arts. 99.8, 105.1 y 138.3 LGT, a efectos de alegar lo que a su derecho conviniera y aportar los documentos y justificantes que estimase pertinentes.

4. No habiendo sido presentado escrito de alegaciones, finaliza el procedimiento con la práctica, con fecha 23 de junio de 2011, de liquidación provisional por importe 72.270,58 euros, notificada mediante publicación de citación para comparecencia en el Boletín Oficial de Canarias núm. 175, de 5/09/2011.

5. No habiéndose ingresado en periodo voluntario el importe de la liquidación, se notifica en vía ejecutiva diligencia de embargo, siendo interpuesto recurso de reposición por la interesada con fecha 2 de octubre de 2012, que es estimado en virtud de resolución de 3 de septiembre de 2013, por la que se anula la providencia de apremio, devolviendo los importes ingresados más los intereses de demora. Al mismo tiempo se devuelven las actuaciones al órgano liquidador al objeto de reponerlas al momento procedimental oportuno.

6. A la vista de lo anterior, en ejecución de la antedicha resolución, se retrotraen las actuaciones hasta el momento de cambio formal de domicilio fiscal por parte de la interesada (25/04/2010), reponiendo las actuaciones correspondientes al procedimiento de comprobación de valores, por lo que se notifica nueva propuesta de liquidación el día 16 de septiembre de 2013 en el domicilio de (...), acompañada de informe motivado de valoración del perito de la Administración, concediéndole al sujeto pasivo un plazo de 15 días hábiles, en virtud de lo establecido en los artículos 99.8, 105.1 y 138.3 LGT, a efectos de alegar lo que a su derecho conviniera y aportar los documentos y justificantes que estimase pertinentes.

7. No habiéndose presentado alegaciones por la interesada, finaliza el procedimiento con la práctica, con fecha 22 de octubre de 2013, de liquidación por importe de 72.270,58 euros, que es notificada en el citado domicilio con fecha 28 de octubre de 2013.

8. Con fecha 16 de octubre de 2019, tiene entrada escrito presentado por la representación de (...), solicitando copia íntegra del expediente, siendo formulada por la mencionada interesada con fecha 26 de diciembre de 2019, solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho en relación a las actuaciones seguidas respecto a su tramitación.



Entre la documentación que acompaña a dicha solicitud, se comprueba la existencia de recurso de reposición interpuesto por la interesada con fecha 27 de noviembre de 2013 mediante correo certificado con acuse de recibo, que tuvo entrada en la Administración el día 29 de noviembre de 2013, sin que se hubiera resuelto antes por extravío del mismo.

9. Con fecha 15 de junio de 2020 es notificada la Resolución del recurso de reposición número 2020/52642 estimando parcialmente lo pretendido.

10. Mediante escrito núm. RGN2/31711/2020 de fecha 1 de julio de 2020 se solicita la rectificación de la liquidación y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, por los siguientes motivos:

Que en la declaración, por error involuntario se declaran bienes cuya titularidad no le correspondía al causante.

11. Se inicia nuevo procedimiento de comprobación de valores (expte.2020/345846) en ejecución de la resolución del recurso de reposición, según la cual se acuerda practicar nueva valoración convenientemente motivada, girando la liquidación que proceda, siendo notificada con fecha 21 de enero de 2021 la correspondiente propuesta de liquidación acompañada de los nuevos informes de valoración.

12. Con fecha 11 de febrero de 2021, la interesada presenta escrito de alegaciones en el que, entre otros aspectos, hace referencia a la prescripción que opera respecto al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Por otro lado, manifiesta que la relación de bienes presentada para la liquidación del Impuesto de Sucesiones respecto al causante (...) no procede de su haber hereditario, el cual estaba integrado exclusivamente por una cuenta bancaria con un saldo de 6.678,88 euros, impugnando por tanto la liquidación por valores declarados practicada con fecha 12 de enero de 2010, por importe de 35.083,86 euros cuyo importe fue ingresado por la interesada con fecha 12 de marzo de 2010.

Por parte de la Administración se comprueba que efectivamente ha prescrito dicho derecho al haber transcurrido sobradamente más de cuatro años entre la interposición del recurso de reposición (27/11/2013) y su resolución (05/03/2020), sin que existan actuaciones intermedias que impliquen la interrupción del plazo de prescripción, por lo que no procede reponer actuaciones, anulándose en

consecuencia el procedimiento de comprobación de valores iniciado en ejecución del recurso de reposición.

Respecto a la solicitud de ingresos indebidos en relación con la liquidación provisional por importe de 35.083,86 euros se desestima por la Agencia Tributaria mediante Resolución de 13 de noviembre de 2020, que fue objeto de reclamación económico administrativa ante el TEAR de Santa Cruz de Tenerife, que desestima dicha reclamación en resolución de 30 de julio de 2021.

La interesada plantea el 21 de mayo de 2021 cuestión incidental solicitando la devolución de 35.083,86 euros con los intereses legales, así como las cantidades indebidamente compensadas por importe de 458,95 euros y 124,90 euros.

13. Se concedió trámite de audiencia con apertura de plazo para alegaciones, compareciendo el 9 de julio de 2021 en las dependencias de la Agencia Tributaria Canaria en Santa Cruz de Tenerife (...), en calidad de empleada de la entidad representante de (...), esto es, (...). En el trámite se pone de manifiesto el expediente de nulidad y se hace entrega de copia del informe de la Administración de Tributos Cedidos de fecha 16 de abril de 2021. No se realizan alegaciones en el referido trámite

14. La propuesta Orden declara la no procedencia de la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación dictada el 12 de enero de 2010 en concepto del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en el exp. 352/2006 PROA en relación con la solicitud formulada por (...).

## IV

1. La Propuesta de Orden resolutoria desestima el procedimiento de nulidad de pleno derecho, al considerar el órgano instructor que no concurre la causa establecida en el art. 217.1.e) LGT.

La nulidad es el grado máximo de invalidez de los actos administrativos prevista en el ordenamiento jurídico, reservada para los supuestos más graves de transgresión de la legalidad, por lo que tiene marcado carácter excepcional. Sostiene la parte recurrente que los actos dictados a lo largo del procedimiento no fueron notificados correctamente y, por otro lado, hubo un error en la determinación de los bienes que formaban parte del caudal relicto, ya que el causante solo tenía una cuenta bancaria y el resto de los bienes los obtuvieron por sucesión de sus abuelos. La Administración sostiene que realizó varios intentos de notificación antes de acudir a la notificación edictal, y en todo caso, la notificación la recibió la hermana de la interesada el 4 de

febrero de 2020 y dicha notificación surtió efecto por cuanto la interesada pagó la deuda tributaria el 12 de marzo de 2020. Al llegar a conocimiento de la interesada la notificación de la liquidación de la deuda tributaria y haber ingresado la misma, la notificación cumplió su fin y no se produjo indefensión material.

En cuanto al error en la determinación de los bienes relictos, la Administración giró la liquidación del Impuesto de Sucesiones sobre la base de la información suministrada por la heredera causahabiente de (...), practicando liquidación en 12 de enero de 2010, notificada el 12 de febrero de 2010, ingresando (...) la deuda tributaria el 12 de marzo de 2010. Se utilizó a la hora de realizar la liquidación la jurisprudencia existente al tiempo de dictar el acto para los casos en que el fallecimiento del causante se produce antes de aceptar la herencia, jurisprudencia que posteriormente fue modificada. El acto liquidatorio de 12 de febrero de 2010 devino firme, ya que el recurso posterior de 27 de noviembre de 2013 recayó sobre la liquidación dictada en acto de comprobación de valores, pero no afectó a la liquidación que ya se había notificado y pagado en vía de gestión tributaria ordinaria.

2. 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 sólo 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 293/2021, de 24 de mayo; 332/2021, de 14 de junio; 41/2019, de 7 de febrero, 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido). 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.

Como ha señalado el Consejo de Estado de manera reiterada -y este Consejo Consultivo ha venido manteniendo en sus dictámenes-, entre otros, en el Dictamen de 30 de mayo de 1996:

*«La revisión de oficio, sobre todo si es por causa de nulidad de pleno derecho, es una medida tan drástica e implica una potestad tan exorbitante que debe aplicarse con mucho tiento. Así lo viene advirtiendo este Consejo, con apelación a la jurisprudencia, en numerosos dictámenes (como el 42.107, de 23 de marzo de 1979; el 297/93, de 22 de julio, o el 1.387/94, de 21 de septiembre) (...) . Este rigor, que no admite interpretaciones extensivas ni aplicación a supuestos de hecho dudosos (...) ».*

3. Valorado todo el material probatorio obrante en las actuaciones concluimos que no procede declarar la nulidad de las actuaciones practicadas por los siguientes motivos:

- La solicitud de declaración de nulidad del art. 217 LGT como ha señalado el Consejo Consultivo reiteradamente tiene carácter excepcional y es de interpretación rigurosa y restrictiva. Solicitada la declaración de nulidad de las actuaciones el 26 de diciembre de 2019, se pone de relieve que la Administración no había resuelto por extravío el recurso de reposición planteado por la interesada el 27 de noviembre de 2013, lo que llevó a la Administración Tributaria a resolverlo expresamente, ordenando la retroacción de las actuaciones, dejando sin efecto la liquidación practicada en el expediente de comprobación de valores por resolución estimatoria parcial, de 5 de marzo de 2020.

- Se realiza un nuevo procedimiento de comprobación de valores en ejecución de la resolución estimatoria del recurso de reposición, en la que se aprecia la prescripción del derecho a liquidar nuevamente, al haber transcurrido los plazos de prescripción, lo que hace perder sobrevenidamente el objeto del procedimiento de nulidad instado el 26 de diciembre de 2019 en relación con el procedimiento de comprobación de valores, al conseguir la interesada la satisfacción de su pretensión por medio de los recursos ordinarios.

- La interesada solicita con posterioridad el 1 de julio de 2020 la devolución de ingresos indebidos, en la que no sólo pretende la nulidad de la liquidación dictada en el acto de comprobación de valores, sino también lo pagado en vía de gestión tributaria voluntariamente el 12 de marzo de 2010, lo cual es desestimado por la Administración, y confirmado por el TEAR, sin que tengamos constancia de la interposición de un recurso contencioso administrativo.

Debe tenerse en cuenta que una vez declarada la nulidad de la liquidación practicada en el expediente de comprobación de valores en ejecución de la resolución que estima parcialmente el recurso de reposición formulado por la interesada el 27 de noviembre de 2013, la prescripción favorece tanto a la misma

como a la Administración Tributaria, sin que sea admisible entender que el plazo de prescripción para la interesada cuenta desde el fallecimiento de su causante el 10 de agosto de 2005, al quedar interrumpida la prescripción por el pago de la deuda tributaria el 12 de marzo de 2010, o la comparecencia efectuada ante la Administración Tributaria el 27 de abril de 2010. Asimismo, se inadmitió por la Administración Tributaria un recurso de reposición formulado por la interesada contra la liquidación provisional notificada el 5 de abril de 2010, que fue interpuesto el 10 de mayo de 2010, deviniendo firme dicha liquidación, al no interponer recurso contencioso administrativo. En definitiva, el acto de liquidación tributaria dictado en vía de gestión es firme e inatacable.

El recurso de reposición de 27 de noviembre de 2013 produce la anulación de la liquidación tributaria dictada en acto de comprobación de valores, sin que afecte a la liquidación provisional dictada en fase de gestión tributaria, que es firme e inatacable. Dicha liquidación firme fue pagada voluntariamente por la interesada que obtuvo conocimiento de la misma por la notificación realizada a su hermana, lo que impide hablar de indefensión material, al existir actos concluyentes que demuestran que tuvo conocimiento de la liquidación provisional (pago de la deuda tributaria) lo que hace inviable la devolución de ingresos indebidos.

## CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución por la que se desestima la solicitud de declaración de nulidad iniciada a instancia de (...), al objeto de declarar la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en el expediente de Sucesiones n.º 352/2006 PROA, es conforme a Derecho.