



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 262/2023

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 15 de junio de 2023.

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 a instancia de la entidad (...), al objeto de declarar la nulidad de pleno Derecho de la liquidación núm. 356002010370011549 girada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y actuaciones sucesivas de recaudación dimanantes de dicho acto (EXP. 227/2023 RO)*.*

FUNDAMENTOS

I

1. El presente Dictamen tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta resolutoria de un procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho *ex art.* 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en cuya virtud se plantea la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación n.º 356002010370011549 (*sic*) [expediente N-35281], de 25 de noviembre de 2010, girada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y de las actuaciones sucesivas de recaudación dimanantes de aquel acto, siendo sujeto obligado la entidad mercantil «(...)».

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 adelante, LCCC-, en relación el primer precepto con el art. 217.4, párrafo segundo

* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

de la 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 -en adelante, LPACAP-, teniendo esta última carácter supletorio.

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. En efecto, 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. 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.

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 expreso de la Disposición Adicional Primera de la LPACAP.

Son asimismo aplicables, en cuanto al procedimiento de revisión, los arts. 4 a 6 RGDLGT.

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; firmeza que se acredita en las actuaciones obrantes en el expediente.

4. La competencia para resolver el presente procedimiento administrativo de declaración de nulidad de pleno derecho *ex art. 217 LGT* le 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»*.

La competencia para dictar la Propuesta de Resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho le corresponde a la Dirección de la Agencia Tributaria Canaria [art. 12 de la Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria, en relación con el art. 15 EATC y el art. 5.4 RGDLGT].

5. En cuanto al procedimiento de revisión, y como ya se ha indicado anteriormente, resultan aplicables las previsiones contenidas en los arts. 4 a 6 RGDLGT.

En este sentido, se ha de advertir que el plazo máximo para resolver es de un año (art. 217.6 LGT). Y al tratarse de un procedimiento de nulidad incoado de oficio, el transcurso del plazo máximo para resolver determina su caducidad [art. 217.6, letra a) LGT].

Pues bien, en el supuesto analizado, el procedimiento administrativo se incoó mediante acuerdo de la Subdirectora de Gestión Tributaria de 27 de junio de 2022. La Resolución fue notificada a la entidad interesada el día 7 de julio de 2022, por lo que se ha de concluir que el procedimiento administrativo no se halla caducado.

6. Concurren los requisitos de legitimación activa y pasiva.

II

Los antecedentes que han dado origen a este procedimiento de revisión de oficio son los siguientes:

1.- Con fecha 26 de septiembre de 2006 la entidad mercantil «(...)» presenta justificante n.º 6000028201282, en el que autoliquida la compraventa de terrenos formalizada en escritura pública otorgada el 12 de septiembre de 2006 ante el notario (...) con el número 1274 de su protocolo. Dicha autoliquidación se presenta

exenta por aplicación del art. 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias -en adelante, Ley 19/1994-.

2.- A fin de comprobar, con carácter parcial, la situación de la citada sociedad mercantil en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, devengado con motivo de la compraventa señalada en el apartado anterior, se inician actuaciones inspectoras mediante requerimiento de fecha 11 de mayo de 2009 (expediente n.º 2009/0044).

La correspondiente comunicación se notifica al administrador de la entidad inspeccionada con fecha 26 de mayo de 2009.

3.- Como resultado de las actuaciones inspectoras, el 18 de marzo de 2010 se dicta por la Inspección de Tributos de Las Palmas la resolución n.º 042. En la misma se acuerda declarar conformes a Derecho las actuaciones inspectoras realizadas en el curso del procedimiento y documentadas en el acta A02 n.º 2009/0167, extendida con la disconformidad del obligado, y aprobar una liquidación provisional de 239.505,48 € (201.747 € de cuota y 37.758,48 € de intereses) motivada por el incumplimiento de los requisitos para acogerse a la exención del art. 25 de la Ley 19/1994. Dicha liquidación figura datada en PICCAC el 18 de marzo de 2010 con número de justificante 9601400074061.

4.- Con fecha 2 de julio de 2010 se notifica al interesado el inicio del procedimiento de comprobación limitada con número de expediente N-35281, mediante el requerimiento de documentación que justifique la exención aplicada.

5.- Con fecha 7 de octubre de 2010 se notifica al interesado la propuesta de liquidación provisional en la que se cuantifica la cantidad a ingresar en 248.940,60 € por no haberse acreditado la concurrencia de los requisitos exigidos para poder disfrutar de la exención tributaria aplicada con ocasión de la autoliquidación presentada.

6.- El día 1 de diciembre de 2010 se notifica al interesado la finalización del procedimiento de comprobación limitada dictando resolución en la que se determina una liquidación provisional que asciende a 248.940,60 €, al no acreditarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para poder disfrutar de la exención del art. 25 anteriormente referenciado. Dicha liquidación figura datada en PICCAC el 25 de noviembre de 2010 con número de justificante 9601300136276.

7.- Con fecha 29 de diciembre de 2010 el interesado interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (TEARC en lo sucesivo), fundamentado en el cumplimiento de los requisitos establecidos para poder acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994.

Dicha reclamación es desestimada mediante acuerdo dictado por el Tribunal el día 24 de octubre de 2011.

8.- El 11 de febrero de 2013 se notifica la inadmisión de la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria y, consecuentemente, la inadmisión de la suspensión de la deuda, lo que había sido solicitado junto con la reclamación detallada en el punto anterior y cuya inadmisión no había sido notificada al interesado. Este hecho dio lugar a la interposición de recurso de reposición ante el Servicio de Recaudación de Las Palmas, el cual fue estimado, generando, además, la retroacción a voluntaria de las actuaciones.

9.- Con fecha 11 de diciembre de 2012 se interpone recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central el cual acuerda desestimar y confirmar íntegramente la resolución del TEARC el 11 de febrero de 2016.

10.- Transcurrido el plazo fijado para el periodo voluntario de ingreso de las citadas liquidaciones, se dictaron y notificaron las correspondientes providencias de apremio.

No ingresadas las deudas requeridas en el plazo establecido para ello y ante la inexistencia en el patrimonio del deudor de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro, se resuelve declarar fallido a la entidad «(...)» el día 29 de junio de 2020.

Una vez declarada fallida la citada sociedad, con fecha 16 de marzo de 2021, se acuerda por la Dependencia de Investigación Patrimonial el inicio del procedimiento de responsabilidad tributaria *ex art. 43.1.b) LGT*, con número de expediente 20210000342580, en el que se declara a (...), en su condición de administrador de la empresa «(...)», responsable subsidiario del pago de las deudas de la citada entidad mercantil.

El citado acuerdo se notifica al responsable el 22 de marzo de 2021 y se le concede plazo para alegar y presentar los documentos que estimara pertinentes para la defensa de sus derechos e intereses legítimos.

11.- Con fecha 31 de mayo de 2021 el interesado formula escrito de alegaciones en el que pone de manifiesto lo siguiente: *« (...) Es evidente que la Administración está duplicando a través de los dos actos administrativos, la comprobación de valores y el acta de disconformidad, un solo hecho imponible, por lo que se debe de anular la liquidación PA20140004675, iniciando nuevamente si así lo considera oportuno el presente acuerdo de derivación (...) ».*

12.- A la vista del contenido de las alegaciones formuladas por el presunto responsable subsidiario [en las que se advertía de la existencia de una duplicidad de liquidaciones referidas al mismo acto o negocio jurídico], la Dependencia de Investigación Patrimonial solicita, con fecha 3 de junio de 2021, informe a la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas en el que se dé respuesta a las alegaciones planteadas. Asimismo, se interesa que, en caso de apreciar duplicidad de liquidaciones, *« (...) se proceda a anular la correspondiente deuda liquidada en concepto de Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa y a la liquidación generada como consecuencia de la cuantificación de los intereses de demora devengados, dada la existencia de error material, aritmético o de hecho, en virtud de lo previsto en el artículo 220 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria y demás legislación concordante».*

13.- Con fecha 23 de julio de 2021 se emite informe de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas en el que se indica lo siguiente:

«Teniendo en cuenta que es la comprobación de la exención del mencionado artículo 25 aplicada en el justificante 6000028201282, por la entidad (...), a la compraventa de unos terrenos, formalizada en la escritura pública otorgada, el 12 de septiembre de 2006, ante el notario (...), número 1.274 de su protocolo, lo que constituye el objeto ambas liquidaciones y considerando que en dicha escritura sólo se transfiere un bien definido como "finca compuesta de terrenos de labor y arrifes, situada donde llaman (...), de esta ciudad de Las Palmas de Gran Canaria" inscrita en el Registro de la Propiedad de Las Palmas Número Dos al tomo 1977, libro 455, folio 62, finca 39.509, inscripción 7ª (expositivo primero de la citada escritura), por un precio de adquisición 3.103.800 euros (estipulación segunda de dicha escritura), resulta claro que se ha producido una duplicidad de liquidaciones referidas al mismo acto o negocio jurídico.

No obstante, aunque esta Administración entiende que procede la revisión de la liquidación dictada por la Administración de Tributos Cedidos en el sentido indicado en el escrito remitido por la Dependencia de Investigación Patrimonial, no puede

ejecutarla en los términos del artículo 220 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria y demás legislación concordante, como se indica el mismo puesto que ha transcurrido el plazo de prescripción ya que el último acto que pudo interrumpir la misma, y del que se tiene conocimiento en el presente expediente, se realizó en el año 2016. Por lo que se procede a dar traslado de la solicitud instada por la Dependencia de Investigación Patrimonial por entender que es de su competencia».

III

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 incoa -de oficio- mediante acuerdo de la Subdirectora de Gestión Tributaria, de 27 de junio de 2022, por el que se inicia *« (...) el procedimiento de nulidad de pleno derecho instado por la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas para la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación número 356002010370011549, dictada en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, siendo la entidad obligada (...), (...) y de los actos posteriores derivados de la misma»*.

La declaración de nulidad se fundamenta en la causa prevista en la letra a) del apartado primero del art. 217 LGT.

2.- Con fecha 28 de junio de 2022 se acuerda comunicar a la entidad interesada la incoación del procedimiento de nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria n.º 356002010370011459 ex art. 217 LGT; concediéndole un plazo de quince días para que pudiera alegar lo que estimase pertinente y aportara cuantos documentos y/o justificantes entendiese oportunos [trámite de audiencia ex arts. 217.4 LGT y 5.3 RGDLGT].

Dicho acuerdo consta debidamente notificado a la entidad interesada.

3.- Con fecha 27 de julio de 2022 la entidad mercantil interesada formula escrito de alegaciones en el que, tras manifestar cuanto tiene por conveniente, solicita, por un lado, que *« (...) se inicie el procedimiento de nulidad de pleno derecho de la liquidación n.º 356102010340167097 y la 359032014510001857, y los actos posteriores derivados de las mismas o lo que es lo mismo las PA20140004675 por 239.505,48 € y la PA20140004842 por 37.238,18 €»*; y, por otro, que *«se declare prescrita en cuanto a derecho al cobro la liquidación 356002010370011549»*.

4.- Con fecha 13 de octubre de 2022 la Directora de la Agencia Tributaria Canaria emite Propuesta de Orden por la que se resuelve el procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho, y en cuya virtud se entiende que « (...) *procede declarar la nulidad de pleno Derecho [ex art. 217.1, letra a) de la LGT] de la liquidación núm. 356002010370011549 girada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y actuaciones sucesivas de recaudación dimanantes de dicho acto siendo la entidad obligada (...) (...)* ».

5.- Mediante oficio de 27 de octubre de 2022 [con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 31 de ese mismo mes y año], se solicita la evacuación del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias [arts. 11.1.D.b) y 12.3 LCCC en relación con el art. 217.4 LGT y el art. 6 RGDLGT].

6.- Con fecha 12 de diciembre de 2022 se emite Dictamen 482/2022, del Consejo Consultivo de Canarias, en el que se concluye que no procede acordar la revisión de oficio solicitada:

«1. La Propuesta de Resolución analizada plantea, por un lado, la declaración de nulidad de pleno derecho [ex art. 217.1, letra a) LGT] de la liquidación tributaria n.º 356002010370011549, de 25 de noviembre de 2010, emitida en el seno del procedimiento de comprobación limitada con número de expediente N-35281, y girada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas -en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados-, contra la entidad mercantil (...) ; y, por otro, la correspondiente declaración de nulidad de las sucesivas actuaciones de recaudación dimanantes de aquel acto.

A este respecto, la Propuesta de Resolución señala que, en el presente caso, “ (...) ha tenido lugar una duplicidad de liquidaciones tributarias. Tanto la Inspección de Tributos como la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas han girado liquidación, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, a la entidad obligada (...) (...) por el mismo hecho imponible: `compraventa de finca compuesta de terrenos de labor y arrifes, situada donde llaman (...), ciudad de Las Palmas de Gran Canaria y formalizada en la escritura pública número 1.274 del protocolo del notario (...), de fecha 12 de septiembre de 2006´, fundamentada en el incumplimiento de los requisitos para acogerse a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994”. Indicando, a continuación, que “ (...) no puede admitirse la comprobación limitada de un concepto impositivo que ha sido objeto, a su vez, de un procedimiento de inspección, pues supondría acudir a un mecanismo de revisión no contemplado por la norma procedimental, y a extramuros del procedimiento de revisión. Y porque esa actuación atenta contra el principio de seguridad jurídica, al mantener en

situación de inquietud tributaria al sujeto pasivo y pendiente de posibles comprobaciones limitadas en tropel hasta agotar la plenitud del elemento impositivo regularizado”.

2. Una vez examinado el contenido del expediente remitido a este Organismo consultivo y en atención a las consideraciones jurídicas que se exponen a continuación, se entiende que no procede declarar la nulidad pretendida por la Administración Tributaria Canaria.

En primer lugar, la Propuesta de Resolución analizada no identifica el o “los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional” que se consideran lesionados; y, mucho menos, argumenta en qué se concreta esa supuesta lesión a dichos derechos y libertades.

Y, en segundo lugar, la mera invocación genérica del principio de seguridad jurídica reconocido en el art. 9.3 CE no resulta argumento suficiente para fundamentar la presente declaración de nulidad de pleno derecho, por cuanto se trata de un principio jurídico que no tiene la consideración de derecho fundamental susceptible de recurso de amparo, de acuerdo con el art. 53.2 de la CE, al no recogerse en la enumeración de derechos de los arts. 14, 15 a 29 y 30.2 CE.

3. En conclusión, no se objetiva la concurrencia de la causa de nulidad esgrimida por la Administración tributaria para fundamentar su pretensión revisora [art. 217.1, letra a) LGT], pero ni siquiera se apunta la concurrencia de alguna de las otras causas del tan citado art. 217.1 LGT, debiendo considerarse contraria a Derecho la Propuesta de Resolución sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias».

7.- Con fecha 2 de mayo de 2023 la Directora de la Agencia Tributaria Canaria emite nueva Propuesta de Orden en la que plantea la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria n.º 356002010370011459, con fundamento en las causas de nulidad establecidas en las letras e) y g) del art. 217.1 LGT.

8. Mediante oficio con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 9 de mayo de 2023, se solicita la evacuación del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias [arts. 11.1.D.b) y 12.3 LCCC en relación con el art. 217.4 LGT y el art. 6 RGD LGT].

IV

1. La Propuesta de Resolución analizada plantea la declaración de nulidad de pleno derecho [art. 217 LGT] de la liquidación tributaria n.º 356002010370011459, de 25 de noviembre de 2010, emitida en el seno del procedimiento de comprobación limitada con número de expediente N-35281, y girada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas -en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados-, contra la entidad mercantil «(...)».

Habiéndose suprimido en esta nueva versión de la Propuesta de Resolución la correspondiente declaración de nulidad de las sucesivas actuaciones de recaudación dimanantes del acto que se pretende anular.

2. Una vez examinado el contenido del expediente remitido a este Organismo consultivo y en atención a las consideraciones jurídicas que se exponen en la Propuesta de Resolución, se entiende que procede declarar la nulidad pretendida por la Administración Tributaria Canaria.

A este respecto, resulta oportuno dar por reproducidos los argumentos jurídicos esgrimidos por el órgano instructor en su Propuesta de Resolución -documento n.º 31 de las actuaciones-:

« (...) la liquidación provisional (...) incurre en los siguientes supuestos de nulidad de pleno derecho recogidos en el artículo 217 de la LGT:

a) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

Son al menos dos los motivos que llevan a la conclusión expuesta:

1. Los efectos preclusivos de actuaciones previas de comprobación.

A tenor del artículo 148.3 de la LGT:

“Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta Ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias”.

Por su parte, el artículo 101.4.a) de tal norma dispone:

“Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente”.

Por último, la referencia reglamentaria a la que hace mención el artículo anteriormente invocado se plasma en el artículo 190 del 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 en adelante, RGAT, que preceptúa:

“2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

a) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Impuesto sobre el Patrimonio en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por el Impuesto sobre el Patrimonio y el impuesto sobre la renta que proceda.

b) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y no se haya comprobado el impuesto directo del pagador de los correspondientes rendimientos.

c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.

d) Cuando se dicte liquidación que anule o modifique la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza.

3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:

a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.

b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros o debido a que no se hayan recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración.

c) Cuando se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado en los términos previstos en el artículo 178.3.c) de este Reglamento.

d) Cuando se realicen actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales”.

El artículo 148.3 de la LGT constituye la concreción del principio de seguridad jurídica que debe presidir toda actuación administrativa. Así, sólo en determinados supuestos tasados en la propia norma, el objeto de una comprobación que cristaliza en una liquidación provisional puede volver a ser comprobado ulteriormente.

Estos efectos preclusivos dotan de un régimen jurídico particular a aquellas liquidaciones provisionales derivadas de un procedimiento de comprobación e investigación, generando límites a otros procedimientos que no se han iniciado pero que puedan llegar a suceder. Con la existencia de un procedimiento de comprobación e investigación previo, nace la obligación para los órganos correspondientes, antes de iniciar un nuevo procedimiento, de examinar si se cumple alguno de los supuestos previstos legalmente en los que es posible una nueva regularización.

Del análisis de la documentación que obra en el expediente se constata que, en el procedimiento de comprobación limitada, sin perjuicio del cuestionamiento de tal procedimiento y que posteriormente se desarrollará, no aborda en ningún momento la existencia del procedimiento de inspección concluido, ni si se dan las condiciones previstas para que un objeto comprobado y sobre el que pesa una liquidación provisional pueda ser nuevamente regularizado. Es más, el procedimiento es tan simple en su desarrollo que únicamente se reduce a la comunicación de inicio, la propuesta de liquidación provisional, y a la resolución que pone fin al procedimiento, con práctica de liquidación provisional.

Puede decirse que los efectos preclusivos de un procedimiento de inspección previo alteran el estatuto jurídico de aquéllos que pretendan iniciarse con posterioridad, quedando restringida la potestad liquidatoria de la Administración. Por ello, los procedimientos que se inicien habrán de configurarse en el marco de los efectos preclusivos ya nacidos como consecuencia de actuaciones anteriores. La vulneración de tal regla provoca que el procedimiento ulterior nazca viciado, lo que ha de considerarse como una de las más virulentas infracciones que pueden concurrir en los procedimientos de comprobación ya que afectan a la seguridad jurídica, a la buena fe en las relaciones entre Administración y administrado, a la confianza legítima y a la prohibición de que la Administración vaya en contra de sus propios actos, por lo que el resultado de una comprobación posterior, como la que se observa en el caso analizado, ha de calificarse como un acto dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido, y en consecuencia nulo de pleno derecho.

Si bien referido a los efectos preclusivos en el procedimiento de comprobación limitada (art. 140.1 LGT), se considera trasladable a la problemática planteada la doctrina del Tribunal Supremo sobre el particular. Así, en Sentencia 1128/2018, de 2 de julio, entre

otras, nuestro Alto Tribunal resuelve como un supuesto de nulidad de pleno derecho el haber utilizado un procedimiento de verificación de datos en lugar de comprobación limitada:

“ (...) La Administración debió advertir, y actuar en consecuencia- que no concurría ninguno de los cuatros supuestos (tasados) previstos en el artículo 131 LGT que permite tramitar el procedimiento de verificación de datos del modo en que lo ha hecho. En resumidas cuentas, se utilizó un procedimientos distinto al legalmente, previsto, ese modo de proceder por parte de la Administración supuso, en esta ocasión, una disminución de las garantías y derechos del contribuyente (...) ”.

Este criterio se fundamenta en la utilización indebida de un procedimiento “ab initio”, lo que supone una incorrección muy grave que también se aprecia cuando existiendo una liquidación provisional sobre un objeto derivada de un procedimiento inspector, se inicia un nuevo procedimiento que finaliza en una nueva regularización y en el que no se cumple ninguno de los supuestos que permiten tal iniciación.

2. Procedimiento de inspección vs. Procedimiento de comprobación limitada.

En la línea dispuesta por el artículo 148.3 de la LGT, cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta Ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias”.

En relación con el procedimiento de comprobación limitada, el artículo 140.1 de la LGT contiene un precepto similar, cuando expone:

“Dictada Resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”.

En el marco de las actuaciones de comprobación de la Administración Tributaria, la Inspección Tributaria se configura como el órgano con facultades más amplias En este sentido. Así, de acuerdo con el artículo 141 de la LGT, ejerce, entre otras, funciones administrativas como la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración (apartado a), la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios (apartado b), o la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación (apartado g).

Igualmente, las actuaciones inspectoras se realizan mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias (art. 142 LGT), pero cuando realiza actuaciones en el marco de un procedimiento de comprobación limitada no puede en el marco del mismo examinar la contabilidad mercantil, salvo aportación voluntaria por parte del obligado tributario y solo para constatar la coincidencia entre los que figure en la información contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria (art. 136.2.c LGT).

En base a tal situación, debe advertirse como el artículo 148.3 de la LGT solo cita procedimiento de inspección posterior como vía para la ulterior regularización de un objeto que ya ha sido comprobado en otro procedimiento de inspección y que ha finalizado con práctica de liquidación provisional. Es decir, el propio legislador no contempla como una situación posible, que habiendo sido un objeto comprobado en sede de procedimiento de inspección, con posterioridad, se pretenda efectuar una nueva regularización con un procedimiento en el que las garantías y propias facultades de comprobación se ven restringidas. Como apoyo en este razonamiento, el artículo 140.1 de la LGT, anteriormente reproducido, sí contempla regularizaciones posteriores a un procedimiento de comprobación limitada a través de otro procedimiento de comprobación limitada o inspector.

Por tal motivo, la liquidación practicada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas es un acto dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido para ello, al iniciar un procedimiento de comprobación limitada y no de inspección.

b) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Los apartados 6 y 7 del artículo 190 del RGAT disponen:

“6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias. Cuando concurran las circunstancias del artículo 190.3.b) de este Reglamento, la regularización se podrá realizar con los nuevos datos que se hayan podido obtener y los que se deriven de la investigación de los mismos.

7. Los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de comprobación e investigación podrán regularizarse en un procedimiento de comprobación o investigación posterior”.

Por lo tanto, en la línea expuesta con anterioridad, la resolución que pone fin al procedimiento de comprobación limitada habría infringido dicho precepto reglamentario, al haber efectuado una nueva regularización sobre un objeto comprobado previamente en procedimiento inspector.

El artículo 37 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dice:

“1. Las resoluciones administrativas de carácter particular no podrán vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, aunque aquéllas procedan de un órgano de igual o superior jerarquía al que dictó la disposición general.

2. Son nulas las resoluciones administrativas que vulneren lo establecido en una disposición reglamentaria, así como aquellas que incurran en alguna de las causas recogidas en el artículo 47”.

En consecuencia, el acto administrativo que trae causa en el presente procedimiento de revisión incurriría en una causa de nulidad prevista en norma de rango legal, dado que se ha vulnerado la previsión reglamentaria contenida en el artículo 190 del RGAT».

3. Con esta argumentación, la Propuesta de Resolución ha fundamentado suficientemente la concurrencia de la causa de la letra e) del art. 217.1 LGT en relación con la Resolución objeto de revisión de oficio, pues ha alcanzado a explicar que no se ha seguido el procedimiento legalmente establecido en las actuaciones previas a su aprobación.

En conclusión, se aprecia la concurrencia de las causas de nulidad esgrimidas por la Administración tributaria para fundamentar su pretensión revisora [art. 217.1, letra e) LGT], debiéndose considerar ajustada a Derecho la Propuesta de Resolución sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias. Todo ello sin perjuicio de advertir -como ya indicara la primigenia Propuesta de Resolución-, que la declaración de nulidad de la liquidación tributaria lleva aparejada, a su vez, la nulidad de las sucesivas actuaciones de recaudación dimanantes del acto anulado [art. 49.1 LPACAP, *a contrario sensu*].

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución sometida a la consideración jurídica de este Consejo Consultivo de Canarias, se entiende que es conforme a Derecho, sin perjuicio de la observación final formulada en el apartado 3.º del Fundamento IV de este Dictamen.