



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 4 7 8 / 2 0 2 3

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 17 de noviembre de 2023.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de (...), de todos los actos y resoluciones derivados del expediente administrativo 20170000848340 (EXP. 451/2023 RO)\**.

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

### I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado por la Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias, es la Propuesta de Orden resolutoria de un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de (...), de todos los actos y resoluciones derivados del expediente administrativo 20170000848340.

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde a la Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea 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 lo que preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2.a), de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

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 LGT y en su normativa de desarrollo, constituida, en este caso, por el Real Decreto

---

\* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

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 de la Disposición Adicional Primera LPACAP.

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

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.

A mayor abundamiento, este Consejo Consultivo ha señalado (por todos, DCCC 482/2021, de 14 de octubre), que:

*«En relación con ello, es preciso recordar lo expuesto al respecto, entre otros, en el Dictamen 354/2020, de 24 de septiembre, señalándose que:*

*«Al hilo de lo expuesto en el apartado anterior, procede abordar la cuestión relativa al Derecho procedimental aplicable, así como a la regulación sustantiva de las causas de nulidad.*

*3.1. Respecto al Derecho procedimental, y según se ha apuntado anteriormente, resultan de aplicación las previsiones normativas que, sobre tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio, se contienen en la LPACAP (art. 106), al amparo de lo establecido en la ya mencionada Disposición Transitoria tercera, letra b, del referido texto legal.*

*En el presente supuesto, el procedimiento de revisión de oficio se insta mediante escrito formulado por el representante de la entidad (...) con fecha 14 de mayo de 2018; por lo que resulta de aplicación lo afirmado por este Consejo Consultivo en su Dictamen n.º 317/2017, de 20 de septiembre, al señalar que «la legislación procedimental aplicable es la contenida en la citada LPACAP, porque el presente procedimiento se inició después de su entrada en vigor» (apartado tercero del Fundamento I). En idéntico sentido se pronuncian los*

*Dictámenes n.º 451/2019, de 5 de diciembre; 73/2020, de 3 de marzo; y 258/2020, de 25 de junio, entre otros.*

*3.2. En lo que se refiere a la normativa aplicable a las causas de nulidad, se ha de traer a colación lo ya manifestado por este Organismo consultivo en diversos dictámenes, al indicar que la determinación de las causas de nulidad debe hacerse con arreglo a la Ley vigente cuando se dictó el acto cuya revisión de oficio se pretende. Así, resulta especialmente ilustrativo lo expuesto, entre otros, en el Dictamen n.º 156/2017, de 11 de mayo; en cuyo Fundamento III, apartado primero, se expone lo siguiente:*

*“Antes de abordar el análisis de las causas de nulidad alegadas conviene recordar que un acto administrativo es inválido si se produce contraviniendo las normas preexistentes y vigentes que regulan su elaboración y predeterminan su contenido. De ahí que el parámetro para establecer su validez o invalidez esté constituido exclusivamente por las normas vigentes al tiempo de dictarse y no por las normas posteriores que las hayan derogado o desplazado su aplicación, porque es obvio que la Administración no está vinculada por normas derogadas ni por normas inexistentes en el momento de dictar el acto. Por consiguiente, para apreciar si (la) OD 70/2004 incurre en causa de nulidad se debe atender al art. 62 y concordantes LRJAP-PAC, que estaba vigente a la fecha en que se dictó; y no a los preceptos de la LPACAP, con independencia de que reproduzcan el contenido de aquéllos”.*

*Partiendo de lo señalado anteriormente, y teniendo en cuenta la fecha en que fue dictado el acto administrativo -30 de agosto de 2016- cuya revisión de oficio ahora se pretende -14 de mayo de 2018-, se ha de concluir que las causas de nulidad a las que se debe atender en nuestro análisis jurídico son las previstas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), (norma que estaba vigente a la fecha en que fue dictada la resolución sancionatoria del Director del Servicio Canario de la Salud y cuya nulidad se pretende ahora por el interesado)», lo cual resulta ser aplicable a este supuesto.*

**4.** La competencia para dictar la resolución en este procedimiento corresponde a la Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, que: *«La resolución de los procedimientos incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el art. 217 de la Ley General Tributaria de los actos dictados en materia tributaria por los órganos de la Agencia corresponde al titular de la Consejería competente en materia tributaria. La tramitación del procedimiento corresponde a la Agencia».*

De acuerdo con este último inciso, complementado por los arts. 2.a) y 41.e) de la Orden de 19 de enero de 2018, de la Consejería de Hacienda, *«por la que se*

*atribuyen a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias», 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 Recaudación.*

5. El procedimiento de revisión de oficio se inició a solicitud de persona interesada el día 23 de agosto de 2022, 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 podrá entenderse desestimada por silencio administrativo conforme al art. 217.6.b) LGT.

No obstante lo anterior, 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 (art. 21.1 y 6 LPACAP).

## II

1. En cuanto a los antecedentes de hecho, de la documentación obrante en el expediente, se deducen que son los siguientes:

- El día 17 de noviembre de 2017 el interesado adquirió un inmueble situado en el término municipal de Arona, formalizándose ante notario.

- El día 15 de diciembre de 2017, en relación con la compraventa anteriormente referida, el interesado presentó a través de representante el modelo 600 de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, núm. 6000310674680, con un importe a ingresar de 2.275 euros.

- El día 15 de junio de 2020 la Jefa de Sección de la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife dictó Resolución por la que inició el procedimiento de comprobación limitada sobre autoliquidación relativa al hecho imponible anteriormente expuesto, acompañándose la misma de una propuesta de liquidación provisional por la que se derivaba una cantidad a ingresar de 1.865.22 euros, lo que se le notificó al interesado el 21 de julio de 2020.

El interesado presentó alegaciones el día 7 de agosto de 2020.

- El día 9 de febrero de 2021, la Jefa de Sección de la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife dictó resolución por la que ponía fin al procedimiento de comprobación limitada, no estimando las alegaciones planteadas y

dictando igualmente liquidación provisional por cuantía de 1.865,22 euros, que le fue notificada al interesado el día 24 de febrero de 2021.

2. El interesado en su solicitud de inicio manifiesta que:

*«Conforme a lo anterior, el procedimiento se inició el día 21 de julio de 2020, realizándose la notificación que contenía el texto íntegro de la resolución el día 24 de febrero de 2021, cuando ya habían transcurrido más de seis meses desde el inicio, deviniendo, el procedimiento, en consecuencia, nulo por caducidad.*

*El artículo 47.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:*

*e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.*

*A su vez, el Tribunal Supremo, en su sentencia nº 1150/2018, reitera que la caducidad de un procedimiento conlleva la nulidad de pleno derecho del mismo:*

*Los actos y resoluciones administrativas han de dictarse en un procedimiento válido, ello constituye una exigencia básica de nuestro ordenamiento administrativo que se plasma en numerosos preceptos (art. 53 de la LRJPAC) llegándose a sancionar con la nulidad de pleno derecho los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido (art. 62.1.e) de la LRJPAC). De modo que si el procedimiento ha devenido inválido o inexistente, como consecuencia de su caducidad, ha dejado de ser un cauce adecuado para dictar una resolución administrativa válida que decida sobre el fondo, por lo que la Administración está obligada a reiniciar uno nuevo. Así se establece también en el art 95.3 de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común (Ley 39/2015) en el que se afirma «los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción» y se añade «En los casos en los que sea posible la iniciación de un nuevo procedimiento por no haberse producido la prescripción, podrán incorporarse a éste los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la caducidad. En todo caso, en el nuevo procedimiento deberán cumplimentarse los trámites de alegaciones, proposición de prueba y audiencia al interesado». En definitiva, también la nueva Ley de Procedimiento Administrativo común dispone que la caducidad conlleva la necesidad de reiniciar un nuevo procedimiento y que en ese procedimiento se practiquen trámites que se consideran esenciales (alegaciones, prueba) para poder dictar una resolución administrativa válida» (la numeración de la Sentencia es incorrecta, pues se confunde el número de identificación de la misma correspondiente a la página oficial del poder judicial, que es Roj: STS 1150/2018- ECLI:ES:TS:2018:1150, con el verdadero número de la Sentencia, que es la Sentencia núm. 436/2018, de 19 de abril).*

3. En cuanto a la tramitación del presente procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho, se han realizado las siguientes actuaciones:

- El día 23 de agosto de 2022 se presentó por parte del representante de la empresa interesada el escrito solicitando la revisión de oficio de todos los actos y resoluciones derivados del expediente administrativo 20170000848340

- Posteriormente, se le otorgó el trámite de vista y audiencia, sin que el interesado formulara alegaciones.

- Por último, se emitió la Propuesta de Resolución definitiva, objeto del presente Dictamen.

### III

1. La Propuesta de Orden resolutoria desestima el procedimiento de nulidad de pleno derecho, puesto que el órgano instructor considera que no concurren las causas establecidas en el art. 217.1.e) LGT, pues, a su entender, el procedimiento en cuestión siguió el curso previsto en las normas reguladoras, notificándose al interesado la resolución de inicio y comunicándole igualmente la propuesta de liquidación provisional para que se alegue lo que conviniese en su derecho, por lo que no se considera que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento u omitido en el mismo algún trámite que pudiera calificarse de esencial.

Además, se entiende por parte de la Administración tributaria que la caducidad del procedimiento no encuentra su encaje en el art. 217.1.e) LGT, basándose para ello en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2011, recurso 5481/2008, que se cita en la Propuesta de Orden resolutoria.

2. De entrada es preciso tener en cuenta que este Consejo Consultivo ha manifestado, por ejemplo en el Dictamen 38/2023 de 1 de febrero, emitido a solicitud del titular de la extinta Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, que:

*« (...) 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», doctrina aplicable al presente asunto.*

3. Antes de entrar en el análisis de la cuestión de fondo del asunto que nos ocupa es necesario realizar una precisión con carácter doctrinal y es la relativa a que lo que realmente se entiende que produce la nulidad, en supuestos como el que nos ocupa, no es la mera caducidad del procedimiento en sí misma, sino el hecho concreto de que una vez caducado el procedimiento administrativo, tributario o no, se dicte una resolución final de fondo, ya que como se desarrollará posteriormente, ello implicaría que la resolución se habría dictado sin un procedimiento administrativo previo y válido en Derecho, es decir, prescindiendo de un procedimiento que reúna los requisitos jurídicos precisos para dar lugar, como resultado final del mismo, a una resolución administrativa.

4. En el presente asunto, se ha de partir señalando que constituye un hecho indubitado el de que la resolución final sobre el fondo del asunto se dictó estando el procedimiento administrativo en cuestión caducado; así en la Propuesta de orden resolutoria se señala que *«Efectivamente, tal y como ha quedado expuesto en los antecedentes de hecho, la notificación de la resolución se produjo una vez habían transcurrido más de seis meses desde la notificación de la resolución de inicio del procedimiento de comprobación limitada, terminando por caducidad en los términos previstos en el artículo 139.1.b) de la LGT».*

5. En el Dictamen 254/2022, de 21 de junio, se ha manifestado la doctrina de este Consejo Consultivo en relación con esta cuestión expuesta, doctrina que continúa manteniéndose en la actualidad, que:

*«5. En relación con la primera causa de nulidad aducida por el interesado, la relativa a que la Resolución se dictó estando caducado el procedimiento administrativo [art. 62.1.e) LRJAP-PAC], este Consejo Consultivo considera en la actualidad, siguiendo la doctrina jurisprudencial ya desde el Dictamen 357/2019, de 10 de octubre que:*

*«Empezando por la última, el quid de la cuestión no es si la prescripción es o no causa de nulidad: lo verdaderamente relevante es que si el procedimiento está caducado incurre en*

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

*Esta doctrina resulta ser aplicable al presente asunto e implica que la cuestión a dilucidar estriba en determinar si cuando se dictó la Resolución cuya nulidad se pretende estaba o no caducado».*

Esta doctrina es plenamente aplicable a este supuesto, ya que en el ya mencionado Dictamen de este Consejo Consultivo 38/2023, de 1 de febrero, emitido a solicitud del titular de la extinta Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, como ya se dijo, no sólo se le manifestó a la Administración tributaria que tal doctrina es de aplicación también al ámbito tributario, sino que además en el tal Dictamen se señala que esta causa de nulidad es subsumible en el supuesto correspondiente al art. 217.1.e) LGT.

6. Pues bien, todo ello permite afirmar que se dictó resolución de fondo en el procedimiento administrativo referido estando ya caducado, lo que implica que se haya incurrido en la causa de nulidad del art. 217.1.e) LGT, siendo procedente la declaración de nulidad que se pretende por parte del interesado.

## C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución sometida a la consideración de este Consejo Consultivo no es conforme a Derecho, siendo procedente acordar la nulidad de pleno derecho de la resolución objeto del presente procedimiento de revisión de oficio, por los motivos indicados en el Fundamento III de este Dictamen.