

D I C T A M E N 5 6 2 / 2 0 2 4

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 8 de octubre de 2024.

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 declaración de nulidad de pleno derecho, instada por (...), de la liquidación provisional n.º 00007053762016011, dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife en el seno del procedimiento de comprobación limitada n.º 2016/705376, en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (EXP. 527/2024 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 relación con la liquidación provisional n.º 00007053762016011, dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife en el seno del procedimiento de comprobación limitada n.º 2016/705376, en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

2. La legitimación para solicitar el dictamen 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 (LCC), 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,

* Ponente: Sr. Pérez Hernández.

del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (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.

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 de la Disposición Adicional Primera LPACAP.

Por tanto, 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.

Respecto a la normativa procedimental y sustantiva aplicables, este Consejo Consultivo ha señalado sobre ello (por todos, DCCC 482/2021, de 14 de octubre), lo siguiente, que también resulta aplicable en este asunto:

«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)».

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 14 de marzo de 2024, y conforme al art. 217.6 LGT la resolución definitiva debe dictarse antes del transcurso del plazo de un año.

En el caso de que no se resuelva en ese plazo, la solicitud habría que entenderla 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, constan correctamente expuestos en el informe del Administrador de Tributos Cedidos de S/C de Tenerife, de 22 de abril de 2024, que se corresponden con la documentación incorporada al expediente, siendo los siguientes:

«PRIMERO.- (...) falleció el día 26 de diciembre de 2009 habiendo otorgado en testamento con fecha 27 de octubre de 2009 ante el notario (...), con el número de su protocolo 5.146, legado en favor de (...), sobre un bien inmueble sito en c/ (...), Arona.

SEGUNDO.- Según lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, prescribirá a los cuatro años "el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación", indicando el artículo 67.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, que el inicio de la prescripción en este caso se produce "desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación."

Tal y como establece el artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el devengo del impuesto se produce el día del fallecimiento del causante.

Por su parte, el artículo 67.1.a) del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que el plazo de presentación de la declaración será el de seis meses contados desde el día del fallecimiento.

Asimismo, el artículo 69 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones otorga una suspensión de los plazos de presentación de la declaración del impuesto "Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imponible gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial."

TERCERO.- En fecha 11 de diciembre de 2012, (...) interpone demanda de legado ante los Juzgados de Arona, turnado al de Primera Instancia nº 3 como Procedimiento Ordinario nº 2249/2012. El 3 de julio de 2016 se resuelve Sentencia estimatoria de la demanda de legados. La publicación en el BOCA nº 208 del Fallo de la Sentencia tiene lugar el 26 de octubre de 2016. Finalmente, la demanda deviene firme con fecha 24 de noviembre de 2016.

CUARTO.- Se presenta, con fecha 30 de septiembre de 2016, autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modelo tributario 650, con nº de justificante 6501287669520, referente a la adquisición del legado otorgado por (...) en favor de (...), acompañado por la sentencia del juzgado número 3 de Arona en el procedimiento nº 2249/2012 en el que se le reconoce el derecho al legado realizado por el fallecido en su testamento otorgado el día 27 de octubre de 2009.

Esta autoliquidación se presenta como prescrita, no realizándose ingreso alguno por parte del obligado tributario.

QUINTO.- Posteriormente, el 7 de marzo de 2018, el obligado tributario (...), presenta autoliquidación complementaria de la autoliquidación presentada como prescrita del

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el día 30 de septiembre de 2016, modelo tributario 650, con nº de justificante 6501253794971, incrementando el valor del inmueble recibido en legado.

Se adjunta a la presentación del modelo la escritura de Entrega de Legado con fecha 27 de febrero de 2018 ante el notario (...), con el número de su protocolo 377.

SEXTO.- Con fecha 29 de julio de 2020 la Administración notifica al obligado tributario el inicio de un procedimiento de comprobación limitada con la notificación de la propuesta de liquidación y trámite de audiencia, concediéndole un plazo de 15 días hábiles, en virtud de lo establecido en los artículos 99.8, 105.1 y 138.3 de la LGT, a efectos de alegar lo que conviene a su derecho y aportar los documentos y justificantes que estimase pertinentes.

Con fecha 5 de agosto de 2020 el interesado presenta escrito de alegaciones en el que solicita la anulación de la propuesta notificada aduciendo a la prescripción del Impuesto.

El día 17 de septiembre de 2020 se notifica al obligado tributario la liquidación provisional, con nº de liquidación 00007053762016011, solicitando la cantidad adeudada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por importe de 45.378,15 euros.

SÉPTIMO.- El día 15 de octubre de 2020 es presentado por el contribuyente recurso de reposición dentro del plazo establecido al efecto, reiterando las alegaciones presentadas el 5 de agosto de 2020; en síntesis, que el inicio de la comprobación limitada se produjo una vez concluido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributario, aun teniendo en cuenta el cómputo de la suspensión del plazo por la interposición de la reclamación judicial.

Asimismo, alega que la presentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modelo tributario 650, fue confeccionada por el propio órgano tributario en fecha 30 de septiembre de 2016 y que dicho acto administrativo ha devenido firme sin que haya sido objeto de revisión alguna de las contempladas en el art. 216 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Finalmente, también solicita la suspensión de la liquidación impugnada al considerar que se ha incurrido en un manifiesto error de hecho.

OCTAVO.- El 29 de diciembre de 2020 es notificado al contribuyente resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado, esgrimiendo la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife los siguientes argumentos:

- Es valorado por la Administración en primer lugar, la procedencia de la suspensión solicitada en base a la existencia de un error material, distinguiendo entre el error aritmético, material o de hecho y el error de derecho, determinando que en el supuesto que nos ocupa no nos encontramos ante un error material, al requerir su apreciación un juicio valorativo respecto a la concurrencia de las circunstancias que darían lugar a la prescripción*

del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, no procediendo por tanto la suspensión solicitada.

- Por otro lado, respecto de las pretensiones del obligado tributario en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, debe tenerse en cuenta que según lo dispuesto en los artículos 66 a) y 67.1 de La ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, prescribe a los cuatro años desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. V que, además, en virtud de lo establecido en el artículo 68.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, el plazo de prescripción queda interrumpido por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.*

Por tanto, en el supuesto que nos ocupa, siendo la fecha de devengo del impuesto la fecha de fallecimiento del causante -artículo 67.1a) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre que regula los plazos de presentación de las declaraciones- esto es, el 26 de diciembre de 2009 el cómputo del plazo de prescripción comienza el día 27 de junio de 2010.

No obstante, con fecha 30 de septiembre de 2016, el contribuyente autoliquidó el Impuesto como prescrito (justificante núm. 6501287669520). Atendiendo al contenido del artículo 68.1 de la Ley General Tributaria, en su apartado c), se interrumpe el plazo de prescripción, iniciándose de nuevo el cómputo de este.

Dicha circunstancia se repite cuando, con fecha 7 de marzo de 2018, el contribuyente presenta declaración complementaria, autoliquidando nuevamente el Impuesto como prescrito (justificante núm. 6501253794971), en virtud de escritura de entrega de legado formalizada con fecha 27 de febrero de 2018 ante el notario (...), bajo protocolo núm.377. Lo anterior motiva que el plazo de prescripción se vuelva a interrumpir.

Lo anterior lleva a la conclusión de que no se ha producido la prescripción invocada por el interesado en su recurso.

NOVENO.- Transcurrido el plazo de pago en período voluntario de la liquidación provisional emitida, se inicia procedimiento de recaudación en vía ejecutiva mediante la PA nº 20210011048. Contra la providencia de apremio se interpuso con fecha 11 de marzo de 2021 un recurso de reposición ante la Administración de Recaudación.

DÉCIMO.- Con fecha 16 de julio de 2021 se interpone recurso contencioso- administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo contencioso- administrativo, sección primera, contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición notificada el

día 18 de diciembre de 2020, derivado del expediente de gestión nº 2016/705376. Tiene entrada por registro en la Agencia Tributaria Canaria el día 23 de julio de 2021.

El 30 de julio de 2021 se le da traslado del expediente al Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

Todo ello sin haber agotado previamente la vía administrativa al no constar en esta Administración de Tributos Cedidos la interposición de la preceptiva reclamación económico-administrativa en voluntaria.

UNDÉCIMO.- El día 21 de septiembre de 2021, el recurrente solicita al Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo contencioso-administrativo, sección primera, la suspensión de la ejecución del acto al referir que le supondría un grave quebranto económico al contar solo con las rentas provenientes del alquiler de varios apartamentos, acordando la Sala que no ha lugar a decretar la suspensión cautelar solicitada.

DUODÉCIMO.- El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo contencioso-administrativo, sección primera, resuelve con fecha 5 de noviembre de 2021 el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la parte recurrente declarando su inadmisibilidad por falta de agotamiento de la vía administrativa previa.

DÉCIMOTERCERO.- Ante la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, la parte recurrente interpone recurso de reposición contra dicho acto, desarrollando el argumento de la efectiva formulación de la reclamación económico-administrativa con fecha 20 de enero de 2021, acompañando documentos justificativos de la interposición aducida.

Por providencia de 25 de abril de 2022, se acordó reclamar a la Agencia Tributaria Canaria, certificación sobre la presentación de reclamación económico-administrativa contra la desestimación el 18 de diciembre de 2020 por la Administradora de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, del recurso de reposición número 2020/807938 interpuesto contra la liquidación provisional número 000070537622016011 por importe de 45.378,15 euros, derivada del expediente 2016/705376. El trámite fue evacuado por el órgano gestor, certificando la Administradora de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, que no constaba la presentación de reclamación económico-administrativa.

Asimismo, en el escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo se dice literalmente que se reclama frente a al procedimiento de comprobación limitada de la Agencia Tributaria Canaria, sin referirse a la desestimación, expresa o presunta por silencio administrativo, de la reclamación económico-administrativa.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo contencioso-administrativo, sección primera, en fecha 27 de junio de 2022, procede desestimar el recurso de reposición y ratificar la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo sobre el acto previamente dictado por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife.

DÉCIMOCUARTO.- Posteriormente, el 20 de septiembre de 2022, se presenta escrito por parte del recurrente ante el al Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo contencioso-administrativo, sección primera, preparando recurso de casación contra la resolución dictada por ese Tribunal de fecha 27 de junio de 2022, aseverando la presentación de la reclamación económico administrativa con carácter previo a la interposición del recurso contencioso-administrativo, lo cual agotaría la vía administrativa al existir resolución presunta por mor del silencio administrativo, permitiendo la vía contencioso-administrativa.

DÉCIMOQUINTO.- Con fecha 10 de mayo de 2023, se recibe registro de entrada en la Agencia Tributaria Canaria del Decreto emitido por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo contencioso-administrativo, sección primera, declarando la firmeza del auto de resolución del recurso de reposición, inadmitido, dictada en fecha 27 de junio de 2022, al no haber presentado la parte recurrente escrito de preparación del recurso de casación en el plazo legalmente establecido.

Por todo lo cual, se declara la firmeza del auto de fecha 27 de marzo de 2022».

2. Además, para su adecuada comprensión, se ha de tener en cuenta que en la solicitud inicial presentada por el interesado, tras realizar diversas alegaciones relativas a que en el caso que nos ocupa había prescrito su obligación de pago y o su obligación de presentación del impuesto liquidado y que el mencionado procedimiento de liquidación provisional había caducado, alega, únicamente, acerca de la causa en la que se fundamenta la revisión de oficio que solicita, lo siguiente:

«La causa de nulidad alegada en el presente, y conforme a los hechos alegados, obedece, conforme al art. 217 a) de la LGT a la infracción del art. 103 de la Constitución en relación con el art. 25 de nuestra Carta Magna: Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento».

III

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

- El día 14 de marzo de 2024 se presentó por parte del interesado escrito solicitando la revisión de oficio de la referida Resolución, liquidación provisional n.º 00007053762016011, dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, en el procedimiento de comprobación limitada n.º 2016/705376, en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

- El día 22 de abril de 2024 se emitió el informe de la Administradora de Tributos Cedidos de S/C de Tenerife, que ya se ha reproducido parcialmente.

- Posteriormente, se le otorgó el trámite de vista y audiencia al interesado, que no formuló alegaciones.

- Por último, el día 2 de agosto de 2024 se emitió la Propuesta de Resolución definitiva, objeto del presente Dictamen.

IV

1. La Propuesta de Orden resolutoria desestima la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho, puesto que el órgano instructor considera que no procede la declaración de nulidad que pretende el interesado, ya que no concurre la causa establecida en el art. 217.1.a) LGT, alegada por él.

Así mismo, en la Propuesta de Orden se afirma que:

«En primer lugar, los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional son exclusivamente aquellos contenidos entre los artículos 14 a 29 y el 30.2 de la Constitución española (CE) de acuerdo con el artículo 41.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. Por tanto, el artículo 03 [rectius 103] no es susceptible de amparo constitucional y no puede ser alegado como derecho o libertad vulnerado a los efectos de fundamentar una declaración de nulidad de pleno derecho por la vía del artículo 217.1. a) LGT.

En cuanto al artículo 25 CE, cuya literalidad reproduce el solicitante en su escrito, no tienen ningún tipo de cabido en el asunto que forma parte de este procedimiento. La liquidación provisional n.º 00007053762016011 dimanante del procedimiento de comprobación limitada Nº2016/705376, contra la que se dirige la acción de nulidad, ni es una infracción administrativa ni, por descontado, un delito o falta penal. La liquidación provisional es una forma de terminación del procedimiento de comprobación limitada (art. 139.2 LGT) en el ejercicio de la aplicación de los tributos (art. 83 LGT) que de ninguna manera tiene naturaleza sancionadora. Por lo tanto, el contenido del artículo 25 CE no tiene cabida en ninguno de los actos y actuaciones desarrolladas entre la ATC y el obligado tributario según la secuencia expuesta en los antecedentes de hecho.

En virtud de lo anterior, y a pesar de haberse admitido a trámite la solicitud en virtud del principio de buena administración por el que se exige una actuación hacia el administrado lo más diligente y garantista posible por parte de las administraciones públicas, no existe ningún derecho o libertad susceptible de amparo constitucional que haya sido objeto de lesión en los términos del artículo 217.1. a) LGT a los efectos de poder declarar nulo de pleno derecho la liquidación provisional anteriormente mencionada.

QUINTO.- Conforme a lo anterior, la parte recurrente hace un uso improcedente del supuesto previsto en el artículo 217.1. a) para solicitar la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional aludida. En realidad, utiliza de forma artificiosa este supuesto como medio para argumentar una pretensión subyacente que se resume en la prescripción del derecho a liquidar el ISD por parte de la Agencia Tributaria Canaria al tiempo de girar liquidación provisional n.º 00007053762016011 por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife».

2. Este Consejo Consultivo, ha señalado reiteradamente, por ejemplo, en el reciente Dictamen 116/2023 de 16 de marzo, entre otros muchos, 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. En el presente asunto, con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo es necesario manifestar que este Dictamen tiene por objeto exclusivo la determinación de si procede o no la revisión de oficio de la Resolución por la que se acordó la referida liquidación provisional del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, solicitada por el interesado, es decir, específicamente, procede determinar si concurre la causa de nulidad alegada por el interesado, la del art. 217.1. a) LGT, como no puede ser de otra manera.

4. Así, se han de realizar, inicialmente, una serie de precisiones, que son las siguientes:

- El interesado considera que se ha vulnerado con la liquidación provisional referida el artículo 25 CE, artículo que, como es bien sabido, consagra los principios de legalidad y tipicidad en los ámbitos penal y sancionador administrativo.

En relación con este precepto constitucional, la causa de nulidad alegada y nuestra doctrina relativa al carácter extraordinario de la revisión de oficio, es necesario, aunque sea con finalidad doctrinal, reproducir parcialmente la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª, del Tribunal Supremo, núm. 12/2024, de 8 de enero (JUR\2024\16776), en la que se señala que:

«La revisión de oficio constituye un cauce excepcional y de carácter limitado, en la medida en que permite a la Administración, sin mediar una decisión jurisdiccional al efecto, volver sobre sus propios actos, dejándolos sin efecto.

El principio de seguridad jurídica es uno de los pilares básicos en los que sustenta todo ordenamiento jurídico, de modo que las decisiones administrativas y, consecuentemente las situaciones jurídicas que de ellos derivan, devienen inatacables tras expirar los plazos para combatirlas o cuando han sido confirmadas después de empleados todos los medios de impugnación, ya que ningún sistema tolera que la validez de las situaciones jurídicas se discuta indefinidamente.

Por ello, no basta cualquier vicio jurídico para apreciar la procedencia de la revisión de oficio, sino que es preciso acreditar el concurso de una causa de nulidad de pleno derecho de las previstas con carácter tasado en la legislación aplicable, causas que, por otro lado, son de interpretación estricta por razón del carácter excepcional que la nulidad de los actos administrativos tiene, frente a su anulabilidad, en el ordenamiento jurídico.

El art. 106 de la Ley 39/2015 (RCL 2015, 1477) (anteriormente el art. 102 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246)) circunscribe la revisión de oficio de actos administrativos firmes a los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el art. 47 (anteriormente el art. 62 de la Ley 30/1992). Y el Tribunal Supremo ha considerado (sentencia de 13 de noviembre de 2.007 (RJ 2007, 7960) que se remite a las de 17 de noviembre de 2.006 (RJ 2006, 9646) y 1 de abril de 2.002 (RJ 2002, 3388) que la revisión de oficio ha de considerarse como "un medio extraordinario de supervisión del actuar administrativo y, como tal, subsidiario de los otros instrumentos ordinarios, de tal forma que si éstos ya se han utilizado sin éxito, bien porque se han rechazado en la forma, como en el fondo, lo que no puede es reabrirse la cuestión tantas veces como quieran los interesados".

La Mutua demandante alega la nulidad de pleno derecho de las infracciones impuestas por vulneración del artículo 47.1.A de la Ley 39/2015 en relación con los principios de tipicidad y legalidad.

Es obvio que todas las sanciones administrativas están conectadas con los principios y garantías recogidos en el artículo 25 de la CE (RCL 1978, 2836) y la jurisprudencia que lo

interpreta, pero no puede invocarse este precepto y los principios que en él se recogen como fundamento para poder revisar en cualquier momento y sin sujeción a plazo una sanción firme que ha ganado firmeza.

Como acertadamente señala el Consejo de Estado el principio de legalidad, en su doble dimensión material y formal, exige la existencia de una ley que sea anterior al hecho sancionado y que describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (lex certa, lex previa y lex scripta).

El principio de tipicidad, "afecta, por un lado, a la tipificación de las infracciones, por otro, a la definición y, en su caso, graduación o escala de las sanciones imponibles y, como es lógico, a la correlación necesaria entre actos o conductas ilícitas tipificadas y las sanciones consiguientes a las mismas (...) por lo que es suficiente cuando consta en la norma una predeterminación inteligible de la infracción, de la sanción y de la correlación entre una y otra" (sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2004 (RJ 2004, 983), recurso n.º95/2003).

Principios que aparecen recogidos en el art. 27 de la Ley 40/2015 de 1 de octubre (RCL 2015, 1478, 2076) de régimen jurídico del sector público».

- Constituye un hecho indiscutible que el procedimiento de comprobación limitada N.º 2016/705376, en el que se encuadra la liquidación provisional n.º 00007053762016011, cuya declaración de nulidad se pretende, no es un procedimiento administrativo de naturaleza sancionadora y evidentemente tanto los principios generales del art. 25 CE, como incluso los principios establecidos en el art. 24.2 CE, solo rigen en el ámbito de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas y en los correspondientes a los procedimientos administrativos de naturaleza sancionadora y no en el procedimiento de comprobación limitada mencionado.

5. Pues bien, teniendo en cuenta todo lo anteriormente expuesto, procede señalar que las presuntas irregularidades alegadas por el interesado, prescripción de la obligación de pago y caducidad del procedimiento de liquidación, no solo no se encuadran dentro del ámbito de un procedimiento administrativo sancionador, sino que no guardan relación alguna con el art. 25 CE, cuya semblanza se ha efectuado anteriormente, es decir, no guardan relación alguna con los principios de legalidad y tipicidad aducidos, lo que implica que por las evidentes razones que expone la Administración en su Propuesta de Resolución, reproducidas anteriormente, no es posible entender que concurra la causa de nulidad del art. 217.1.a) LGT.

6. Por último, resulta que el objeto de la solicitud de revisión de oficio instada por el interesado, como se deduce con claridad de lo expuesto en ella, no es otro

que volver a plantear cuestiones que fueron objeto de sus reclamaciones en vía administrativa y judicial, empleando para ello indebidamente el cauce de la revisión de oficio, como correctamente señala la Administración.

No debe dejar de señalarse que pese a todo lo anterior, la Administración no ha dejado de contestar a las alegaciones que -con pretendido pero inexistente fundamento en los preceptos constitucionales citados- el reclamante formula para combatir la legalidad de la liquidación cuya nulidad reclama en este expediente, alegando la existencia de prescripción y caducidad de los derechos y actuaciones de la administración. Esta, mediante una minuciosa pero clara narración de las sucesivas actuaciones de la misma administración, de los tribunales de justicia y del propio administrado, con detalle de las fechas de cada una de ella, llega a la conclusión que este Consejo comparte, sea dicho de este modo incidental, de que no se produjo prescripción del derecho de la Hacienda a liquidar el Impuesto de Sucesiones. Nacido este derecho en la fecha de la firmeza de la sentencia que atribuyó o reconoció al reclamante el derecho sucesorio que había pretendido (25 de noviembre de 2016), no había prescrito cuando el 27 de septiembre de 2020 le fue notificada la liquidación provisional producida en el procedimiento iniciado el 29 de julio anterior, pues el plazo de prescripción de cuatro años no había transcurrido, considerándose, además, interrumpido dicho plazo por las autoliquidaciones que el propio interesado presentó el 30 de octubre de 2016 y el 7 de marzo de 2018. Tampoco hubo caducidad del expediente, como cabe deducir de la mera superposición de las fechas referidas. El mero relato de tales hitos y fechas deshace la base en que el reclamante quiere sustentar la ilegalidad de aquella liquidación, pretendiendo reprocharle no solo la mera contravención de las leyes ordinarias, sino el quebranto de los mandatos constitucionales. No existe este quebranto, como se dijo, pero tampoco aquella contravención.

Por tales motivos, no se considera procedente la declaración de nulidad solicitada por el interesado.

CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución, objeto del presente Dictamen, por la que se considera no procedente la declaración de nulidad de la liquidación provisional n.º 00007053762016011, resulta conforme a Derecho en virtud de las razones expuestas en el Fundamento IV de este Dictamen.