

D I C T A M E N 6 2 3 / 2 0 2 4

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 28 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 Resolución del procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de la entidad (...), solicitando la declaración de nulidad de pleno derecho del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada, n.º expediente 2003/790, dictada por el registrador de la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana, en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (EXP. 589/2024 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. Por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea se solicita dictamen preceptivo de este Consejo Consultivo en relación con la Propuesta de Resolución del procedimiento de nulidad de pleno derecho instada por (...), en nombre y representación de la entidad (...), solicitando la declaración de nulidad de pleno derecho del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada, n.º expediente 2003/790, dictada por el registrador de la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana, en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

2. La legitimación de la Sra. Consejera para solicitar el dictamen, la competencia de este Consejo Consultivo para emitirlo y su preceptividad, resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación, el primer precepto, con el art. 217.4, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de acuerdo con lo que

* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

preceptúa la Disposición Adicional Primera, apartado 2, letra a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, 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. 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 procedimiento 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 (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 también le es aplicable el régimen de la revisión de oficio de actos nulos de 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.

La 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, al no haber sido recurridas en tiempo y forma. Además, en el presente expediente se invocan como causas de nulidad las previstas en las letras b) y e) del art. 47.1 LPACAP, esto es, actos que se hubieran dictado por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del

territorio, y que se hubieran dictado prescindiéndose total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, respectivamente.

4. La competencia para resolver el presente procedimiento administrativo de declaración de nulidad de pleno derecho ex art. 217 LGT le corresponde a la Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea Europeos, al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre (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].

La competencia para elevar la Propuesta de Resolución a la Dirección de la Agencia Tributaria, en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia tributaria, le corresponde a la Subdirección de Recaudación, con arreglo a la nueva estructura de la Agencia, en virtud de la modificación operada por el Decreto 212/2017, de 2 de octubre, de modificación del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, y lo establecido en el art. 2.a) de la Orden de la Consejería de Hacienda de 19 de enero de 2018, por la que se atribuye a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias, al señalar el mismo que *«en sus respectivos ámbitos funcionales (...), corresponde a las Subdirecciones: a) Elevar al Director de la Agencia las propuestas de resolución que sean competencia del mismo, del Presidente de la Agencia o del Consejero competente en materia tributaria»*.

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.

A este respecto, se ha de advertir que el plazo máximo para notificar resolución expresa es de un año desde que se presenta la solicitud por el interesado (art. 217.6 LGT). En este caso, al tratarse de un expediente de nulidad iniciado a solicitud de

persona interesada, el transcurso del plazo máximo para resolver determina su desestimación presunta [art. 217.6, párrafo segundo, letra b) LGT]. Circunstancia ésta que no exime a la Administración Tributaria de su obligación de resolver expresamente ex art. 21 LPACAP.

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

II

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

- Con fecha 7 de septiembre de 2002 el interesado presenta autoliquidación Modelo 600 por la adquisición de un bien inmueble, junto con la escritura de compraventa en la que se incluía una declaración jurada en la que se declaraba el destino del bien inmueble adquirido. En esta autoliquidación el sujeto pasivo se acogía a la exención del art. 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

- El 19 de septiembre de 2005, la Oficina Liquidadora de San Bartolomé de Tirajana emitió comunicado al interesado indicándole el inicio de un procedimiento de comprobación limitada y por el que se le requirió para que, en el plazo de 15 días, aportase la documentación que justificaría el derecho a la aplicación de la exención del art. 25 de la Ley 19/1994.

- Al haber transcurrido el plazo para cumplir el requerimiento, sin haber aportado la documentación requerida, el 17 de noviembre de 2005, fue notificada la propuesta de liquidación provisional, por importe de 20.898,17 €, concediéndole un plazo de 15 días hábiles para acudir al trámite de audiencia, con puesta de manifiesto del expediente, a fin de que el contribuyente realizara las alegaciones oportunas.

- No habiendo presentado alegaciones el interesado, se notificó el 10 de febrero de 2006 liquidación provisional n.º 1048/2005, por importe de 20.898,17 €, poniendo fin al procedimiento al entender que *«el sujeto pasivo no aporta la documentación que implique que lo que ha adquirido tenga la consideración de bien de inversión»*; ello sin perjuicio de que, en todo caso, el recurso se interpuso extemporáneamente.

- El 12 de julio de 2006, la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Las Palmas emitió la Providencia de Apremio (PA 20060008224, n.º expediente 20060000071581) por importe de 22.987,99 €.

- Transcurrido el plazo del art. 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) sin que se hubiera realizado el ingreso, el Servicio de Recaudación de Las Palmas procedió al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario.

- El 22 de junio de 2006, el interesado interpuso Reclamación Económico-Administrativa contra la liquidación dictada, alegando la caducidad del procedimiento, así como el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención.

- El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) dictó resolución desestimatoria el 25 de julio de 2008 por no darse las circunstancias alegadas.

- El 13 de febrero de 2009, el interesado interpuso Recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución del TEAR ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

- El 26 de octubre de 2009, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, dicta Auto en el que se acuerda el desistimiento del Recurso.

- Con fecha 10 de abril de 2015 el interesado presenta escrito al Servicio de recaudación en relación con la actividad de la entidad (...) y la exención del art. 25.

- Con fecha 19 de agosto de 2015, el interesado solicita duplicado de expediente 790/2003 de Transmisiones Patrimoniales, entregándosele la documentación solicitada el 26 de octubre de 2015.

- Con fecha 6 de junio de 2019 (...) Interpone recurso contra la diligencia de embargo DIL2019000111219 alegando la incompetencia de la Oficina Liquidadora a cargo de Registradores de la Propiedad, en concreto la Oficina Liquidadora de San Bartolomé de Tirajana, oficina que liquidó la deuda respecto de la cual se genera la providencia de apremio impugnada. El recurso fue desestimado.

- Con fecha 12 de febrero de 2022 (...) Interpone Reclamación Económico-Administrativa contra diligencia de embargo: DIL2021000519427, expediente 200600004381138 del Servicio de Recaudación. El Tribunal Económico-Administrativo

Regional de Canarias acuerda admitir el desistimiento formulado por el reclamante, declarando concluso el procedimiento y acordando el archivo de lo actuado.

- El 28 de septiembre de 2023, el interesado presenta escrito que califica de Recurso extraordinario de revisión, que, dado el tenor del mismo, y en virtud del principio *pro actione*, es tramitado por la Administración como procedimiento de revisión de oficio para la declaración de nulidad de pleno derecho del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada, n.º de expediente 2003/790, dictado por el registrador de la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pues, entre otras cuestiones confusas, entre las que acusa de «*falsedad documental*» al Registrador de la oficina liquidadora hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana, el interesado viene a señalar, por un lado, que «*El registrador de la oficina liquidadora hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana, es incompetente para realizar el acto, pues la oficina competente para investigar, liquidar y sancionar, era la oficina liquidadora de tributos cedidos de las palmas, con competencias plenas*»; y, por otro, que «*La comprobación limitada artículo 136 a 140 no son de aplicación en los regímenes tributarios especiales como es el régimen económico y fiscal de canarias*», «*(...) Siendo patente por tanto la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, se plantea a continuación si la consecuencia ha de ser la nulidad de pleno derecho de lo actuado al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello*».

- El 18 de octubre de 2023 el órgano competente para tramitar el procedimiento solicitó al órgano que dictó el acto la remisión de una copia cotejada del expediente administrativo y de un informe sobre los antecedentes del procedimiento que fuesen relevantes para resolver, lo que se remite el 16 de noviembre de 2023, concluyendo el mismo:

«Vistos los documentos aportados por (...) en representación de (...), y teniendo en cuenta los antecedentes expuestos, esta Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas no aprecia ninguno de los supuestos necesarios para el inicio de un procedimiento de nulidad de pleno derecho».

- Concedido trámite de audiencia al interesado según lo dispuesto en los arts. 217.4 LGT y 5.3 del Reglamento General de desarrollo de la citada Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de lo que recibe notificación el 19 de abril de 2024, viniendo a presentar escrito de alegaciones el 9 de mayo de 2024, al que adjunta los siguientes documentos:

- Escritura de compraventa n.º 4.267, de 30 de agosto de 2002.
- La inscripción en el Registro de la Propiedad a favor de la entidad (...) del pleno dominio de la totalidad de la finca registral número (...).
- Hoja abierta de la entidad (...) en el Registro Mercantil.
- Justificante de pago de las tasas de inscripción en el Registro de la Propiedad.
- Justificante de pago de honorarios al Notario.
- Modelo 600, se presentaron con fecha 1 de diciembre de 2022 por (...) en su propio nombre y en representación de la mercantil (...), como Administrador único de la misma.

Señala, entre otras, las siguientes alegaciones:

« (...) se dan por reproducidas todas y cada una de las alegaciones presentadas en dicha solicitud y a través de las cuales se viene a poner en evidencia que todos y cada uno de los expedientes administrativos cuyos números se relacionan en el encabezado, son nulos de pleno derecho, en conformidad con lo establecido en el artículo 217.1, a) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (...) ».

- El 2 de agosto de 2024 se formula la Propuesta de Orden por la que se resuelve el procedimiento que nos ocupa, que concluye que la liquidación tributaria cuya declaración de nulidad pretende el contribuyente no incurre en las causas de nulidad tipificadas en el art. 217.1.b) y e) LGT, por lo que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho instada por el interesado.

III

1. En primer lugar, y antes de entrar en el fondo del asunto, procede señalar, como se adelantó en los antecedentes de hecho expuestos en el fundamento anterior de este Dictamen, que el escrito que el interesado presentó el 28 de septiembre de 2023 fue calificado por él de Recurso extraordinario de revisión, al comenzar señalando:

«Que por el presente escrito vengo a interponer, dentro del plazo legalmente establecido, recurso extraordinario de revisión contra actos nulos de pleno derecho, sobre la base de las siguientes

ALEGACIONES

PRIMERO. - Que han aparecido documentos de valor esencial para la resolución del asunto, que evidencian el error en el que incurre la resolución impugnada, toda vez que no

se tuvieron en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo en cuanto a la nulidad del procedimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que se recurrió en su momento.

(...)

TERCERO. - Que en virtud de la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Sentencia núm. 618/2021, Fecha de sentencia: 04/05/2021, Número del procedimiento: 2504/2019, se debería haber anulado el procedimiento, estimándose por completo las reclamaciones realizadas por el contribuyente. (...) ».

Y es que, el interesado entiende que el procedimiento de comprobación limitada tramitado por la Oficina Liquidadora de San Bartolomé de Tirajana no era el oportuno para la comprobación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF) para acogerse a la exención en el ITPAJD, a cuyo efecto aduce que el REF es un régimen especial y que, de conformidad con el art. 141.e) LGT la comprobación tuvo que instrumentalizarse a través de un procedimiento de inspección tributaria. A tal efecto, pretende apoyar la inadecuación del procedimiento en la citada STS.

En este sentido, y si de un recurso extraordinario de revisión se tratase, y sin entrar a analizar aún el contenido de la solicitud, estaría fuera del plazo legalmente establecido en el art. 125.b) LPACAP, que establece el plazo de tres meses desde la notificación de la firmeza de la Sentencia que evidenciaría el error en la resolución que se recurre. Y es que, la STS aducida es de mayo de 2021, habiéndose presentado el «*recurso extraordinario de revisión*» el 28 de septiembre de 2023.

No obstante, la Administración, en virtud del principio *pro actione*, ha reconducido la solicitud del interesado al procedimiento de revisión de oficio para la declaración de nulidad de pleno derecho del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada, n.º de expediente 2003/790, dictado por el registrador de la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pues el interesado había señalado en su escrito lo siguiente:

-«El registrador de la oficina liquidadora hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana, es incompetente para realizar el acto, pues la oficina competente para investigar, liquidar y sancionar, era la oficina liquidadora de tributos cedidos de las palmas, con competencias plenas».

-«La comprobación limitada artículo 136 a 140 no son de aplicación en los regímenes tributarios especiales como es el régimen económico y fiscal de canarias», « (...) Siendo patente por tanto la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, se plantea a continuación si la consecuencia ha de ser la nulidad de pleno derecho de lo actuado al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello».

2. Sentado lo anterior, y en relación con la revisión de oficio, este Consejo Consultivo, siguiendo constante y abundante Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha reiterado que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho, a saber, 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.

3. En el presente caso se esgrimen como causas de nulidad, por un lado, la prevista en el art. 217.1.b) LGT, esto es, la referida a los actos *«dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio»* [de idéntico contenido a la prevista en el art. 47.1.b) LPACAP], y, por otro, la prevista en el art. 217.1.e) LGT, relativa a los actos que hayan sido dictados *«prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello»* [art. 47.1.e) LGT].

No obstante, ha de advertirse que, como bien señala la Propuesta de Resolución, *«la estructura y el contenido del escrito de alegaciones presentado por el interesado impide que se pueda realizar una contestación a las alegaciones de manera ordenada y correlativa dada la cantidad de incongruencias observadas en los distintos apartados de este. Además, en el escrito de alegaciones, el interesado introduce nuevos supuestos de nulidad de pleno derecho no recogidos en su solicitud inicial y lo hace de manera artificiosa por cuanto en la mayoría de los supuestos no se comprende el contenido de su fundamento haciendo referencia, incluso, a impuestos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o el Impuesto sobre Sociedades (IS) que no guardan relación alguna con el objeto controvertido y mucho menos resultan de la competencia de esta administración».*

Y es que, en las páginas 5 y 6 del escrito de alegaciones, el interesado viene a enunciar una por una las causas de nulidad del art. 47.1 LPACAP desde la a) a la f) (art. 127.1 LGT), indicando sucintamente la concurrencia de todas ellas, mediante vagas e incomprensibles justificaciones, amén de acusar, una vez más, al referirse a la causa de la letra f), de un delito de falsedad documental al Registrador de la oficina liquidadora hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana.

Por ello, y dado el carácter extraordinario de la revisión de oficio, en cuya virtud no sólo se limita la posibilidad de revisión a los supuestos determinados y tasados previstos por el art. 47.1 LPACAP (y, en igual sentido, para los actos tributarios por el art. 217.1, LGT), sino que, además, estos supuestos deben ser interpretados con carácter restrictivo, sin que puedan ser objeto de interpretación extensiva, en el presente caso sólo cabe inferir de las alegaciones efectuadas por el interesado las causas de nulidad invocadas desde su escrito inicial, reiteradas y desarrolladas nuevamente en el escrito de alegaciones, esto es, las del art. 217.1 b) y e), LGT, sin que proceda pronunciarse acerca del resto de las confusas alegaciones del interesado, en gran medida ni siquiera comprensibles, y en absoluto argumentadas.

4. Por una parte, esgrime el interesado como causa de nulidad, la prevista en el art. 217.1.b) LGT, esto es, la referida a los actos *«dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio»*, alegando la falta de competencia de la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana para dictar una liquidación provisional, entendiendo que debió ser la Oficina Liquidadora de Tributos Cedidos de Las Palmas quien hubo de dictar tal liquidación.

Pues bien, contesta correctamente a esta alegación la Propuesta de Resolución, al fundamentar la competencia de la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana para dictar la liquidación provisional.

Y es que el Decreto 20/2005, de 22 de febrero, por el que se encomienda a las Oficinas Liquidadoras a cargo de Registradores de la Propiedad del ejercicio de funciones administrativas respecto de la aplicación de los tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Canarias y se modifica el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, vigente en el momento en que se llevaron a cabo las actuaciones cuya nulidad se pretende, vino a establecer las funciones en materia de gestión tributaria encomendadas a las Oficinas Liquidadoras Comarcales y a las Oficinas de Distrito Hipotecario, entre las que se encuentra la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana.

Así, en su art. 1 tal Decreto disponía:

«Se encomienda a las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario que se relacionan en el anexo I al presente Decreto (entre las que se encontraba la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana) respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, excepto las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera: 1. El ejercicio de las funciones administrativas citadas en las letras a), c) en cuanto a la comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales, f), g), h), i), j), m) y n) del artículo 117 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Pues bien, como se explicará en relación con el procedimiento a seguir, las funciones propias de la gestión tributaria necesarias para determinar o no el acogimiento a la exención del art. 25 de la Ley 19/1994 se desarrollaron a través de dos operaciones: el reconocimiento y comprobación de los beneficios fiscales (art. 117.c) LGT), y la realización de actuaciones propias del procedimiento de comprobación limitada (art. 117.h) LGT), funciones que fueron susceptibles de encomienda a la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana de acuerdo con el citado art. 1 del Decreto 20/2005.

Por ello, la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana era competente para tramitar el procedimiento de comprobación limitada y dictar la resolución derivada del mismo, por lo que no concurre la causa de nulidad del art. 127.1.b) alegada por el interesado.

5. La segunda causa de nulidad invocada por el solicitante de la revisión es la contemplada en el apartado e) del art. 217.1 de la LGT, relativa a los actos *«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».*

Ante todo, en relación con esta causa de nulidad, ha de recordarse que, desde el Dictamen 402/2013, de 15 de noviembre, este Consejo Consultivo viene afirmando que la apreciación de la citada causa de nulidad, conforme reiterada jurisprudencia, implica que no basta con que se haya incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, por esencial y trascendental que sea, sino que es absolutamente necesario que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, de tal forma que se produce una clara, manifiesta y ostensible omisión de dicho procedimiento, con ausencia de trámites sustanciales (SSTS de 4 de enero de 1983, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de

junio de 1990, 22 de marzo de 1994, 15 de octubre de 1998, 17 de marzo de 2000, 26 de marzo de 2001, entre otras).

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

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

En el presente caso, el interesado alega que el procedimiento de comprobación limitada tramitado por la Oficina Liquidadora de San Bartolomé de Tirajana no era el oportuno para la comprobación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias para acogerse a la exención en el ITPAJD, y es que, entiende que el REF de Canarias es un régimen especial y que, de conformidad con el art. 141.e) LGT, la comprobación tuvo que instrumentalizarse a través de un procedimiento de inspección tributaria. En apoyo de esta teoría viene a reproducir en su escrito inicial la doctrina establecida en la Sentencia del Tribunal Supremo 618/2021, de 4 de mayo de 2021, Rec. 2504/2019.

A efectos de refutar la alegación del interesado, procede reproducir la Propuesta de Resolución, con la que coincidimos:

«En primer lugar, conviene asentar una serie de conceptos. La exención para el ITP-AJD prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 no constituye un régimen especial tributario, sino una ayuda de estado con la subcategoría de ayuda regional a la inversión en los términos

previstos en el artículo 14 del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión de 17 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado. Esta ayuda de estado, aunque se incluya en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, continúa teniendo la naturaleza de exención que, por sí sola, no constituye un régimen tributario especial.

Para que tenga la condición de régimen tributario especial, la normativa la regula, esto es, la Ley 19/1994 tendría que definir la exención del artículo 25 expresamente como un régimen tributario especial, o al menos, encuadrarla bajo esta rúbrica. En este sentido se pronuncia la Sentencia 1104/2023, de 26 de abril de 2023, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en su Fundamento de Derecho Tercero al decir que “De todo lo anterior se desprende que serán regímenes tributarios especiales los que se contemplen expresamente como tales en la normativa propia de cada tributo».

Por tanto, la exención sí es un beneficio fiscal cuyo acogimiento exige una serie de requisitos, entre los que se encuentra, justificar el cumplimiento de todos los que prevea la norma que lo regula.

Sentada la premisa anterior debe acudir al art. 117.c) según el cual, entre las funciones encomendadas a la gestión tributaria se encuentra «c) *El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales, así como de los regímenes tributarios especiales, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria*».

Por otro lado, el art. 141.e) LGT establece que la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: «e) *La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales*». En efecto, el procedimiento inspector sería competente para comprobar si se reúnen los requisitos necesarios para acogerse a la exención (como beneficio fiscal), pero no por ello es el único procedimiento competente, ya que los órganos de gestión podrán, a través del procedimiento de comprobación limitada, comprobar el mismo objeto, como así establece el Tribunal Supremo en la STS 517/2024, de 21 de marzo (Rec. 373/2023) al señalar que:

«hay que realizar una interpretación coordinada de los arts. 141 e) LGT y 117.b) y c) de la LGT, norma esta última que, ya en su redacción originaria, atribuye a los órganos con funciones de gestión la comprobación de las devoluciones y de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente

procedimiento [art. 117.b) y c) LGT], y a la Inspección le atribuye funciones de comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias [art. 141 e) LGT], que pueden llevar a la exclusión, pérdida o modificación del beneficio o incentivo o del régimen de la devolución. La normativa no establece, pues, ninguna incompatibilidad ni exclusión para la comprobación de los beneficios fiscales y devoluciones tributarias por parte de los órganos con funciones gestoras, sino todo lo contrario, los habilita para ello y por el procedimiento de comprobación limitada, actuaciones que también puede realizar la Inspección, conforme al art. 141.h LGT».

Asimismo, como ya se explicó en relación con la calificación del interesado como recurso extraordinario de revisión, la fundamentación de su pretensión en la STS 618/2021, de 4 de mayo de 2021, (Rec. 2504/2019), no resulta aplicable al presente caso por tratarse de supuestos que nada tienen que ver entre sí.

De todo lo expuesto cabe concluir que el procedimiento de comprobación limitada tramitado y resuelto por la Oficina Liquidadora de San Bartolomé de Tirajana fue correcto conforme a las facultades habilitadas por la normativa tributaria (arts. 117 y 136 a 140 LGT), por lo que, la liquidación que finalizó el procedimiento de comprobación limitada no se dictó prescindiendo total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Así pues, tampoco concurre la causa de nulidad del art. 127.1.e) LGT.

6. En definitiva, no se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de nulidad esgrimidas por el interesado.

Por todo ello, procede concluir que la Propuesta de Resolución, en cuanto desestima la solicitud del interesado de revisión de oficio de liquidación provisional n.º 1048/2005, que pone fin al procedimiento de comprobación limitada, con n.º expediente 2003/790, dictada por el registrador de la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana, en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo el obligado tributario la entidad (...), se considera conforme a Derecho.

7. A mayor abundamiento, y sentado lo anterior, ha de destacarse que, en el presente caso se pretende la nulidad de una liquidación provisional n.º 1048/2005, que pone fin al procedimiento de comprobación limitada, constando respecto de ella la interposición de recurso de reposición y reclamación económico administrativa frente al TEAR, habiéndose desestimado en ambas instancias sus pretensiones, además de recurso contencioso-administrativo que concluyó con auto de

desistimiento del Tribunal Superior de Justicia de Canarias el 26 de octubre de 2009. Asimismo, consta que el 6 de junio de 2019 fue recurrida la diligencia de embargo, por falta de competencia de la Oficina Liquidadora de San Bartolomé de Tirajana, fundamento de una de las causas de nulidad ahora alegadas, habiendo sido desestimado dicho recurso.

Es el 28 de septiembre de 2023 cuando se trata por el interesado de «retomar» un procedimiento fenecido en el que, de las actuaciones obrantes en el expediente, se detrae que el obligado tributario nunca presentó la acreditación del cumplimiento de los requisitos para acogerse a la exención tributaria de la que pretendió beneficiarse, pretendiendo ahora, por vía de la revisión de oficio conseguir tal beneficio.

Es por ello por lo que, sin perjuicio de la falta de concurrencia de las causas de nulidad alegadas, tal y como ha argumentado adecuadamente la Propuesta de Resolución, resultan de aplicación aquí los límites a la revisión de oficio del art. 110 LPACAP, que establece que *«Las facultades de revisión establecidas en este Capítulo, no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes»*. En este supuesto, es patente que el uso de la revisión de oficio, dado el tiempo transcurrido, así como los antecedentes procedimentales y las pretensiones de la misma, resultan contrarias a la buena fe y a las leyes.

CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución, que desestima la solicitud del interesado de revisión de oficio de la liquidación provisional n.º 1048/2005, que pone fin al procedimiento de comprobación limitada, con n.º expediente 2003/790, dictada por el registrador de la Oficina Liquidadora Hipotecaria de San Bartolomé de Tirajana, en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo el obligado tributario la entidad (...) se considera conforme a Derecho por no concurrir las causas de nulidad esgrimidas, tal como se razona en el Fundamento III del presente Dictamen.