

D I C T A M E N 1 8 6 / 2 0 2 5

(Sección 1.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 6 de mayo de 2025.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea en relación con la *Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), en representación de la entidad (...), solicitando la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones de 9 de septiembre de 2009 dictadas por la Inspección de Tributos de Las Palmas, así como de la liquidación de 11 de diciembre de 2008, dictada por la Oficina Tributaria de Fuerteventura, todas ellas en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (EXP. 134/2025 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente Dictamen, solicitado mediante oficio con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 24 de marzo de 2025, tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta de Orden resolutoria de un procedimiento administrativo de declaración de nulidad de pleno derecho ex art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), promovido por (...), en nombre y representación de la entidad (...), a fin de declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional dictada en procedimiento inspector por Resolución de 9 de septiembre de 2009 y de la Resolución n.º 92, de la misma fecha, recaída en procedimiento sancionador vinculado al citado procedimiento inspector, dictadas ambas por la Inspección de Tributos de Las Palmas, así como la nulidad de pleno derecho de otra liquidación provisional, de 11 de diciembre de 2008, dictada por la Oficina Tributaria de Fuerteventura, todas ellas en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

* Ponente: Sr. Pérez Hernández.

2. La facultad de solicitar el dictamen, de conformidad con el art. 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias -en adelante, LCCC- 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 lo dispuesto en el art. 11.1.D.b) LCCC, en relación con el art. 217.4, párrafo segundo, de la LGT, de acuerdo con lo que 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 (en adelante, LPACAP), teniendo esta última carácter supletorio.

Además, según el art. 217.4 LGT, se requiere que el dictamen 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 del Consejo Consultivo de Canarias favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho es presupuesto habilitante para declarar nulo el acto administrativo firme por medio del expediente de revisión de oficio [art. 217.4, párrafo segundo de la LGT y art. 6.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGDLGT)].

3. El asunto objeto del presente procedimiento es, como se ha dicho, de naturaleza tributaria, siendo por ello de aplicación, como también se ha indicado, entre otras normas, lo dispuesto en la LGT y en su normativa de desarrollo, constituida, en este caso, por el citado RGDLGT y también 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 propia 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.

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

Por su parte, la competencia para dictar la Propuesta de Orden resolutoria del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho 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 RGDLT).

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

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], pero ello no exime a la Administración Tributaria de su obligación de resolver expresamente ex art. 21 LPACAP.

II

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

- La entidad (...) adquiere -escritura de compraventa de 9 de mayo de 2005, autorizada por el Notario (...), con número de protocolo 2175-, una finca sita en el valle de Gran Tarajal, término municipal de Tuineje, donde denominan «R. del Carrizal» (Fuerteventura) -de 51.444,75 metros cuadrados en la que constan una zona de palmeral de 1,466,25 metros cuadrados y de una casa antigua de 412,20

metros cuadrados-, con referencia Catastral 35030A0040051100001F, por importe de 1.202.024,00 euros.

- En relación con esta compraventa y con fecha 23 de mayo de 2005, la citada entidad presentó ante la Administración Tributaria Canaria (Oficina liquidadora de Puerto del Rosario), declaración ajustada al modelo 600, relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados («ITPAJD»), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas con número de justificante 6000025700550. En esta declaración la entidad se acogió a la exención prevista en el art. 25 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

- La Oficina Tributaria de Fuerteventura inició procedimiento de comprobación limitada en el que, con fecha 7 de mayo de 2008, emitió propuesta de liquidación que fue confirmada posteriormente con la liquidación complementaria 1235, de 11 de diciembre de 2008 (número de justificante 60000257005, expediente 19389/2005). En esta liquidación, con arreglo a la consideración de una base imponible de 1.202.024,00 euros, se determinó una deuda tributaria por importe de 90.910,46 euros (78.131,56 euros de cuota y 12.778,90 euros de intereses de demora), señalándose en la resolución liquidatoria que por la entidad (...) se aplicó la exención del art. 25 de la Ley 19/1994 incumpliendo uno de los requisitos exigidos en el mismo artículo para su aplicación, específicamente el del apartado 3, que se trate de la adquisición de un bien de inversión, con ocasión de la creación de empresa o de la ampliación, modernización o traslado de sus instalaciones.

- Con fecha 31 de julio de 2008, con posterioridad al inicio del procedimiento de comprobación limitada por la Oficina Tributaria de Fuerteventura, la Oficina de Inspección de Tributos de Las Palmas inició actuaciones inspectoras en relación con los ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007 (Expediente 2008/0117), considerando, al igual que la primera Oficina tributaria citada, que la finca rústica adquirida no tenía la consideración de bien de inversión conforme exigía el art. 25.3 de la Ley 19/1994 entonces vigente y que la sociedad adquirente prácticamente no había tenido actividad alguna ni constaban bases imponibles declaradas en el modelo resumen anual correspondiente al año 2008.

En relación con este expediente fue incoada el Acta A02 n.º 2009/052, que concluyó con propuesta de liquidación formulada el 20 de marzo de 2009 y una liquidación provisional que consideró que la Base imponible del Impuesto era de 1.200.240 euros, y determinó un importe de liquidación de 96.752,70 euros (78.051,60 euros de cuota y 18.737,10 euros de intereses de demora). La diferencia

de esta liquidación con la practicada por la Oficina Tributaria de Fuerteventura estribó en el error de la primera citada en la base imponible del impuesto (1.200.240 euros y no 1.202.024,00 euros).

Además, con arreglo a los datos y pruebas obrantes en el citado expediente 2008/0117, del que derivó el Acta A02 n.º 2009/052, se inicia un procedimiento sancionador, con núm. 2009/0026, que eleva una propuesta sancionadora por importe de 39.007,80 euros, sanción impuesta mediante resolución provisional n.º 92, de 9 de septiembre de 2009, considerando que la conducta de la entidad era constitutiva de la infracción prevista en el art. 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- Consta asimismo en el expediente que, en el marco del procedimiento ejecutivo por las deudas derivadas de la liquidación provisional de Fuerteventura, la de Las Palmas y la sanción, la entidad interpuso el 8 de julio de 2011 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias contra la diligencia de embargo de bienes inmuebles de 18 de julio de 2010 (n.º 01-2010/06467 001), que declaraba el embargo de la finca a favor de la Agencia Tributaria Canaria.

Esta reclamación fue desestimada por Acuerdo de 30 de noviembre de 2012 y contra la misma se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que fue igualmente desestimado con fecha 17 de diciembre de 2015.

Con fecha 15 de abril de 2016 la entidad interpuso recurso contencioso-administrativo contra la citada Resolución ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que en Sentencia de 3 de abril de 2018 declaró nula la providencia de embargo sobre la finca al considerar que los intentos de notificación carecían de validez.

- Tras este pronunciamiento, con fecha 14 de febrero de 2019 la Agencia Tributaria Canaria procedió al levantamiento del embargo, si bien se ha vuelto a declarar el mismo mediante diligencias de 2 de noviembre de 2020 (por importe de 304.465,55 euros) y 2 de agosto de 2021 (376.188,49 euros). Asimismo, con fecha 26 de abril de 2023 notificó a la entidad documento de valoración de bienes y requerimiento de aportación de títulos, valorando la finca a efectos de subasta en 32.020,40 euros. Paralelamente, ha realizado diversos embargos de cuenta corriente.

III

En cuanto a la tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio, constan practicadas las siguientes actuaciones:

1. El presente procedimiento administrativo de revisión de oficio se inicia mediante escrito de 14 de marzo de 2024, formulado por (...), en el que, tras hacer constar los procedimientos seguidos por la Oficina Tributaria de Fuerteventura y la Oficina de Inspección de Tributos de Las Palmas, se indica lo siguiente:

«ALEGACIONES

Primera. - Sobre la prescripción del derecho de la Administración Tributaria Canaria a cobrar la Liquidación Provisional de Fuerteventura, la Liquidación Provisional de las Palmas y la Sanción.

De acuerdo con lo explicado en el punto sexto del expositivo primero, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias 000174/2018 de 3 de abril de 2018 declara nula la diligencia de embargo sobre la Finca número 01-2010/06467 001.

Concretamente, el Tribunal, en el Fundamento de Derecho segundo de la sentencia, declara:

“Lógicamente, esta suerte de contradicción autoriza a cuestionar la realidad de lo declarado por los notificadores, de cuya integridad no dudamos en absoluto, pero, sea por un simple error ocasionado por las prisas o por el motivo que fuese, de lo que no cabe duda es que los intentos de notificación carecen de validez (sobre todo los dos primeros, que sólo se llevaron a cabo una vez), lo que conlleva la nulidad de la diligencia de embargo. Y sólo de la diligencia de embargo, pues aunque sin reflejo en el suplico de la demanda, la actora sostiene que, por igual defecto en la notificación, deben anularse también las providencias de apremio, pretensión cuyo examen resulta inviable en los cauces del presente proceso”.

Asimismo, es importante tener presente que el Tribunal, en el apartado segundo del fallo de la sentencia resuelve:

“Anular los actos de embargo impugnados, con las consecuencias de toda índole legalmente inherentes a este pronunciamiento”.

A juicio de la Compañía, es muy relevante la expresión del tribunal, “con las consecuencias de toda índole legalmente inherentes a este pronunciamiento”, puesto que denota, indubitadamente, la voluntad del Tribunal, tal y como se recoge en el Fundamento de Derecho segundo, de declarar nula de pleno derecho la diligencia de embargo número 01-2010/06467 001.

Finalmente, es importante tener presente que, en el escrito de demanda presentado por la Compañía, (...) suplica al Tribunal que se declare la nulidad de la diligencia de embargo

número 01-2010/06467 001, por lo que, en base a dicha súplica, resulta evidente que el Tribunal estima la voluntad de la Compañía de que la diligencia de embargo número 01-2010/06467 001 es nula de pleno derecho.

Así pues, de acuerdo con todo lo anterior, la Compañía considera que la declaración de nulidad de la diligencia de embargo hace que los recursos presentados por la Compañía no hayan interrumpido la prescripción y, consecuentemente, al declararse nula la diligencia de embargo número 01-2010/06467 001, habrían transcurrido más de cuatro años entre la notificación de las providencias de apremio dictadas el 21 de abril de 2009 y el 10 de diciembre de 2009 y la siguiente actuación de la Administración Tributaria Canaria (i.e. levantamiento embargo declarado nulo sobre la finca, notificado el 25 de febrero de 2019).

Segunda. - Sobre la nulidad de pleno derecho de los actos de liquidación de la Administración Tributaria Canaria.

Introducción

Sin perjuicio de lo recogido en la alegación primera, por medio del presente escrito y en virtud de lo establecido en el artículo 217 de la LGT, la Compañía solicita se declare la nulidad de pleno derecho de la Liquidación Provisional de las Palmas, de la Sanción y de la Liquidación Provisional de Fuerteventura. En su defecto la Compañía solicita se declare la nulidad de pleno derecho de la Liquidación Provisional de las Palmas y la Sanción y, subsidiariamente, se solicita se declare la nulidad de pleno derecho de la Liquidación Provisional de Fuerteventura.

De acuerdo con lo recogido en los puntos 2, 3, 4 y 5 del expositivo primero, resulta evidente que la Administración Tributaria Canaria ha liquidado dos veces un mismo acto, siendo dicho acto la compra de la Finca por parte de la Compañía.

La existencia de esta dualidad de liquidaciones evidencia que las mismas han sido dictadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

No cabe duda que nuestro ordenamiento jurídico no permite que los procedimientos de revisión de tributos puedan simultanearse y menos aún que puedan dar lugar a dos liquidaciones tributarias por el mismo acto.

Sobre la nulidad de pleno derecho de la Liquidación Provincial de las Palmas y la Sanción

A juicio de la Compañía, la Liquidación Provisional de las Palmas y, consecuentemente, también la Sanción son nulas de pleno derecho. Esto es así en la medida en que la Liquidación Provisional de las Palmas y la Sanción se dictaron cuando la Liquidación Provisional de Fuerteventura ya era firme.

Concretamente, la Liquidación Provisional de Fuerteventura es de fecha 11 de diciembre de 2008, mientras que la Liquidación Provisional de las Palmas y la Sanción fueron aprobadas por el Inspector-Jefe el pasado 9 de septiembre de 2009 mediante Resoluciones número 91 y 92 respectivamente (ambas adjuntas a este escrito).

En este sentido, el artículo 140 de la LGT prevé, expresamente, que una vez se haya dictado resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

De lo expuesto en los antecedentes de hecho, resulta evidente que entre la Liquidación Provisional de Fuerteventura y la Liquidación Provisional de las Palmas no se descubre ningún hecho o circunstancia que resulte de actuaciones distintas dado que, tal y como ya se ha explicado, liquidan el mismo objeto comprobado (i.e. compra de la Finca) y regularizan la aplicación de la misma exención (i.e. exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias).

Nótese, que no solo la Liquidación Provisional de las Palmas y, por ende, la Sanción, no respetan el procedimiento marcado por la LGT en cuanto a los efectos del procedimiento de comprobación limitada, sino que, además, resulta en una situación que debe tener el mayor de los rechazos en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, que es doble gravamen de un mismo acto (i.e. la compra de la Finca).

Así pues, a juicio de la Compañía, la Liquidación Provisional de las Palmas y la Sanción son nulas de pleno Derecho, puesto que se dictaron prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Sobre la nulidad de pleno derecho de la Liquidación Provincial de Fuerteventura.

Por lo que respecta a la Liquidación Provisional de Fuerteventura, la Compañía considera que también debe ser declarada nula de pleno derecho. Esto es así, en la medida en que la misma se dictó sin seguir el procedimiento establecido en la LGT.

La LGT, en su artículo 139.1.c establece que el procedimiento de comprobación limitada deberá terminar si se inicia un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

En el supuesto que nos ocupa, el procedimiento de inspección se inició el pasado 31 de julio de 2008, por requerimiento con número de salida 537783-22018. En dicha fecha, la Oficina Tributaria de Fuerteventura ya había emitido propuesta de liquidación provisional (i.e. 7 de mayo de 2008) por lo que el procedimiento de comprobación limitada debería haber concluido en el momento en que se inició el procedimiento de inspección por parte de la Inspección de Tributos de las Palmas.

El hecho de que el procedimiento de comprobación limitada continuara pese a existir un precepto legal que, indudablemente, obligaba a la Administración Tributaria Canaria a terminarlo, conlleva la nulidad de pleno derecho de la Liquidación Provisional de Fuerteventura por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Nótese que de haberse respetado lo dispuesto en el artículo 139.1.c, no habría existido esta dualidad de liquidaciones y la Compañía no se vería inmersa en el agravio en el que se encuentra.

De acuerdo con todo lo anterior, y sin perjuicio de que los actos administrativos aquí descritos sean nulos de pleno derecho por los argumentos aquí presentados, resulta muy importante poner de manifiesto el perjuicio que está padeciendo la Compañía desde el año 2009, al haberse regularizado dos veces y por el mismo concepto un único hecho imponible (i.e. la compra de la Finca).

Cuestiones comunes a ambas declaraciones de nulidad de pleno derecho

En este sentido, es importante remarcar que de acuerdo con las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 1991 y 31 de mayo de 2000 citadas en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de octubre de 2003: la consistencia de los defectos formales necesarios para aplicar esta nulidad, deben ser de tal magnitud que "es preciso que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento, no bastando la omisión de alguno de estos trámites y resulta necesario ponderar en cada caso 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.

Resulta evidente que los elementos que señala el Tribunal Supremo en sendas sentencias para justificar la nulidad se cumplen, puesto que, de acuerdo con todo lo expuesto, no cabe en nuestro ordenamiento jurídico la posibilidad de que un procedimiento de inspector liquide un acto ya liquidado en un procedimiento de comprobación limitada. Asimismo, tampoco cabe la posibilidad de que un procedimiento de comprobación limitada continúe su curso si se inicia un procedimiento inspector que incluye el objeto de la comprobación limitada.

En este sentido, y de acuerdo con lo recogido en la jurisprudencia citada, es importante tener presente que, de haberse respetado los procedimientos previstos en la Ley General Tributaria, la compañía no habría recibido dos liquidaciones per el mismo hecho imponible.

De acuerdo con todo lo expuesto, resulta evidente que la petición de la Compañía cumple con los criterios marcados por el Tribunal Supremo cuando afirma, en su sentencia de 17 de octubre del 2000, que "En primer lugar, respecto de la invocación de las normas del procedimiento legalmente establecido, con fundamento en el art. 62.1.e) de la Ley 4/99,

que la jurisprudencia establece que para declarar la nulidad en la omisión del procedimiento legalmente establecido, han de concurrir los 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, lo que no ha sucedido en la cuestión examinada, como en un asunto precedente también hemos reconocido: STS de 10 de octubre de 2000, 3ª, 7ª, núm. 219/1999”.

En este sentido, la infracción de la Administración Tributaria es clara, manifiesta y ostensible porque no hay duda de que no se han seguido los cauces legalmente establecidos para dictar la Liquidación Provisional de las Palmas, la Sanción y Liquidación Provisional de Fuerteventura.

(...)

Así pues, de acuerdo con todo lo anterior, la Compañía considera que la Liquidación Provisional de las Palmas, de la Sanción y de la Liquidación Provisional de Fuerteventura deben ser declaradas nulas de pleno derecho de acuerdo con el artículo 217 de la LGT. En su defecto la Compañía considera que debe declararse la nulidad de pleno derecho de la Liquidación Provisional de las Palmas y la Sanción y, subsidiariamente, debe declararse la nulidad de pleno derecho de la Liquidación Provisional de Fuerteventura.

A juicio de la Compañía, cabe declarar la nulidad de pleno derecho de todos los actos anteriormente mencionados y, en cualquier caso, debe declararse la nulidad de La Liquidación Provisional de las Palmas y la Sanción o de la Liquidación Provisional de Fuerteventura por haberse dictado las mismas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello. En este sentido, no hay mayor prueba de que dichas liquidaciones se han dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, porque resultan en una duplicidad de liquidaciones que no puede tener cabida en nuestro ordenamiento jurídico.

No se puede denegar la admisión de la presente solicitud ya que Liquidación Provisional de las Palmas, la Sanción y Liquidación Provisional de Fuerteventura son firmes, además de recaer la causa de nulidad en una de las causas estipuladas en el apartado primero del artículo 217 de la Ley General Tributaria. Asimismo, tampoco constan solicitudes sustancialmente iguales anteriores a esta desestimadas en cuanto al fondo».

La entidad solicita finalmente la suspensión del procedimiento de apremio iniciado contra la misma por las providencias de apremio PA20100002358, relativa a la Liquidación Provisional de las Palmas, PA20100002355 relativa a la Sanción y la PA20090007772 relativa a la Liquidación Provisional de Fuerteventura.

2. Con fecha 29 de abril de 2024 se emite informe por la Inspección de Tributos de Las Palmas (art. 5.3 RGDLGT) relativo a los antecedentes que fueron relevantes para resolver el expediente de inspección, en el que se señala:

«Se consideró por la inspección que no se cumplía el requisito objetivo previsto en la norma, toda vez que siendo el objeto social del adquirente la “promoción, construcción, compra, venta, arrendamiento o explotación, por cualquier título de parcelaciones, urbanizaciones, viviendas, apartamentos, chalets, dúplex, locales comerciales, etc.” resulta claro que la finca rústica adquirida no es susceptible de destinarse a la explotación de urbanizaciones, viviendas, apartamentos, etc. y por tanto, no puede ser utilizada como medio de explotación, que es lo que caracteriza a los bienes de inversión.

Desde la fecha de adquisición de la finca, la sociedad adquirente prácticamente no tuvo actividad alguna; no constan bases imponibles declaradas en el modelo resumen anual correspondiente al año 2008, único que constaba presentado, con lo que aún en la hipótesis de que la finca rústica adquirida fuera un bien de inversión, no está probada ni acreditada su puesta en funcionamiento como tal. En definitiva, tal y como recoge la Resolución que aprueba la liquidación derivada del acta incoada, la finca rústica adquirida ni tiene la consideración de bien de inversión conforme exigía el artículo 25.3 de la Ley 19/1994 entonces vigente, ni aun considerándolo como adquisición de suelo, cumplía los requisitos de afección a que se refiere el párrafo 3 apartado a) del artículo 25 de la citada Ley.

Por ello, se regularizó la situación fiscal del contribuyente mediante la correspondiente liquidación en concepto del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, tomando como base imponible el precio de la compraventa que aparece en la escritura.

El procedimiento se tramitó con la incomparecencia del obligado tributario, y todos los trámites se notificaron de conformidad con lo previsto en el artículo 112 de la Ley General Tributaria previos intentos acreditados de notificación ordinaria; no habiendo comparecido, tampoco el obligado tributario formuló alegaciones.

Asimismo, no consta en el expediente ningún documento ni ningún dato que indique que en algún momento la inspección tributaria haya tenido conocimiento de la existencia del procedimiento de comprobación limitada tramitado por la Oficina Tributaria de Fuerteventura a (...), NIF (...) por el mismo concepto tributario y mismo hecho imponible».

3. Consta asimismo en el expediente tramitado la emisión del informe elaborado por la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas (art. 5.3 del citado RGDLGT) con fecha 14 de mayo de 2024, en el que se expone:

«El interesado expone la dualidad de liquidaciones, emitidas por la Oficina Tributaria de Fuerteventura y por la Inspección de Tributos de Las Palmas, respecto de un mismo hecho imponible derivado de la Escritura de compraventa de 9 de mayo de 2005 (...).

Respecto a la parte que compete a esta Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas, informar que la Oficina Tributaria de Fuerteventura emitió liquidación complementaria 1235 con fecha 11 de diciembre de 2008, número de justificante 60000257005 expediente 19389/2005 por importe de 90.910,46 euros (78.131,56 euros de cuota y 12.778,90 euros de intereses de demora), en el seno de un Procedimiento de Comprobación Limitada por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al haberse aplicado (...) la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 incumpliendo uno de los requisitos exigidos en el mismo artículo para su aplicación, específicamente el del apartado 3, que se trate de la adquisición de un bien de inversión, con ocasión de la creación de empresa o de la ampliación, modernización o traslado de sus instalaciones. Con fecha 8 de octubre de 2010, la deuda salta a la vía ejecutiva incrementándose por aplicación del recargo de apremio (PA 101/09), dando lugar a un importe total de 100.001,51 euros, de los cuales únicamente se han ingresado 16.714,34 euros.

Por otro lado, habiendo tenido acceso a la Resolución nº 92 de Inspección de 9 de septiembre de 2009, se constata que se la liquidación derivada de un Procedimiento de Inspección, se hizo respecto del mismo hecho imponible, tal y como dispone la propia resolución: «El presente procedimiento tiene su origen en la comprobación de la situación del obligado tributario del encabezamiento única y exclusivamente en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, devengado con motivo de la adquisición de la finca rústica descrita en la parte expositiva de la escritura pública de compraventa otorgada el día 9 de mayo de 2005 (...), acogiéndose a la exención del artículo 25 de la Ley 19/1994 de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias. De forma explícita en la estipulación cuarta de dicha escritura, se hizo constar: “La parte compradora solicita las exenciones y bonificaciones fiscales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, coincidiendo con el mismo hecho imponible al que se refiere la liquidación efectuada por la Oficina Liquidadora de Fuerteventura.

Respecto a la solicitud de nulidad de pleno derecho, el artículo 217 de la Ley 58/2003 General tributaria, dispone:

«1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

(...)

Vistos los documentos aportados por (...) en representación de (...) y conforme a los datos obrantes en nuestra base de datos, esta Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas considera que habiendo liquidado dos veces por el mismo hecho imponible en el seno

de dos procedimientos diferentes, uno de comprobación Limitada y otro de Inspección, se cumplen los requisitos para la declaración de nulidad de pleno derecho».

- Figura en las actuaciones la apertura del trámite de audiencia al interesado - con fecha 4 de diciembre de 2024 - a fin de que éste pudiera alegar lo que estimase pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considerase oportunos en defensa de sus derechos e intereses legítimos (art. 217.4 LGT en relación con el art. 5.3 RGDLGT).

- Con fecha 27 de diciembre de 2024 la entidad interesada formula escrito de alegaciones en las que en esencia reitera los argumentos sostenidos en su escrito inicial.

- Con fecha 17 de marzo de 2025 se emite Propuesta de Orden de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se resuelve que procede:

«- Declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional dictada por resolución número 91 de 9 de septiembre de 2009, del Inspector Jefe de la Inspección de Tributos de Las Palmas, en el procedimiento inspector con núm. de expediente N22008/0117, dimanante del Acta A02 N° 2009/0052, así como la nulidad de pleno derecho de la Resolución nº 92, dictada con fecha 9 de septiembre de 2009 por el Inspector Jefe de la Inspección de Tributos de Las Palmas, en el procedimiento sancionador con número de referencia 2009/0026, vinculado al citado procedimiento inspector.

-No declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional de 11 de diciembre de 2008, dictada por Resolución del procedimiento de comprobación limitada del liquidador accidental de la Oficina Tributaria de Fuerteventura, dimanante del número de expediente 19389/2005, en materia de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

-No declarar la prescripción del derecho a cobrar, por parte de la Administración Tributaria Canaria, la deuda recogida en la providencia de apremio PA0101020090007772».

IV

1. Como ya se ha señalado, la entidad interesada insta:

- Que se declare la prescripción del derecho a cobrar, por parte de la Administración Tributaria Canaria, deudas recogidas en la providencia de apremio de la Oficina Tributaria de Fuerteventura (n.º PA20090007772) y de las providencias de apremio de la Inspección de Tributos de Las Palmas (n.º PA201000002358 -liquidación provisional- y PA201000002355 -sanción).

- Subsidiariamente, que se declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional dictada por Resolución número 91, de 9 de septiembre de 2009, del Inspector Jefe de la Inspección de Tributos de Las Palmas, en el procedimiento inspector con núm. de expediente n.º 2008/0117, dimanante del Acta A02 n.º 2009/0052; la nulidad de pleno derecho de la Resolución número 92, dictada con fecha de 9 de septiembre de 2009 por el Inspector Jefe de la Inspección de Tributos de Las Palmas, en el procedimiento sancionador con número de referencia 2009/0026, vinculado al citado procedimiento inspector; así como la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional de 11 de diciembre de 2008, dictada por Resolución del procedimiento de comprobación limitada del liquidador de la Oficina Tributaria de Fuerteventura, dimanante del número de expediente 19389/2005, en materia de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Subsidiariamente, que se declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional dictada por Resolución número 91, de 9 de septiembre de 2009, del Inspector Jefe de la Inspección de Tributos de Las Palmas, así como la nulidad de pleno derecho de la Resolución número 92, dictada con fecha de 9 de septiembre de 2009 por el Inspector Jefe de la Inspección de Tributos de Las Palmas, en el procedimiento sancionador.

- Subsidiariamente, que se declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional de 11 de diciembre de 2008, dictada por Resolución del procedimiento de comprobación limitada del liquidador de la Oficina Tributaria de Fuerteventura.

La entidad interesada invoca como fundamento de la nulidad de los actos el art. 217.1.e) LGT, sosteniendo que la dualidad de liquidaciones practicadas evidencia que las mismas han sido dictadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, pues *«nuestro ordenamiento jurídico no permite que los procedimientos de revisión de tributos puedan simultanearse y menos aún que puedan dar lugar a dos liquidaciones tributarias por el mismo acto»*.

Por tanto, la interesada no plantea la nulidad por cuestiones tributarias de fondo pues no cuestiona ni imputa vicio alguno a la inaplicación de la exención prevista en el art. 25 LGT.

2. La Propuesta de Orden resolutoria, por su parte, en lo que se refiere a las solicitudes de nulidad, coincide con la entidad interesada en la imposibilidad legal de tramitar dos procedimientos de revisión tributaria sobre un mismo hecho imponible, alcanzando la conclusión, por las razones que *in extenso* se vierten en la misma, que procede declarar la nulidad de los actos dictados por la Inspección de Tributos de Las

Palmas, pero mantiene la validez jurídica de la liquidación dictada por la Oficina Tributaria de Fuerteventura.

3. Pues bien, una vez examinado el contenido del expediente remitido a este Organismo consultivo y en atención a las consideraciones jurídicas que se exponen en la Propuesta de Orden resolutoria, se considera que la misma es ajustada a Derecho.

No obstante, y antes de proceder al análisis de la cuestión de fondo, ha de señalarse que el ámbito de este Dictamen se contrae a la nulidad de los actos invocada por la entidad interesada pero no a lo que constituye su *petitum* principal o primero, que es la prescripción de las providencias de apremio, en tanto que es cuestión ajena a la nulidad misma y dependiente de que la declaración de nulidad no sea estimada. Es decir, solo en el caso de que no se apreciara la nulidad cabría plantear la prescripción; en caso contrario, la declaración de nulidad del acto ya implica por sí misma la de los actos que traigan causa del primero dictado.

4. En el expediente ha quedado acreditado, como sostiene la interesada y reconoce la Administración tributaria, que se ha liquidado en dos ocasiones el mismo hecho imponible en virtud de la tramitación de dos procedimientos diferentes incoados por dos órganos de la Administración tributaria.

Esta identidad de procedimientos resulta evidente a tenor del contenido de las dos liquidaciones: recaen ambas sobre la adquisición de la misma finca y tuvieron su origen en la comprobación de la correcta aplicación de la exención prevista en el art. 25 de la Ley 14/1994, alcanzando en ambas la misma conclusión de su inaplicación por no cumplir los requisitos exigidos en el precepto.

Constatada pues la dualidad de procedimientos, se plantea inmediatamente la cuestión de si por ello ambas liquidaciones incurren, como pretende la interesada, en causa de nulidad de pleno derecho.

A estos efectos, basa su argumentación en lo dispuesto en los arts. 139.1.c) y 140.1 LGT.

Disponen estos artículos:

Artículo 139. Terminación del procedimiento de comprobación limitada.

1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

(...)

c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

Artículo 140. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.

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

Mediante la aplicación de estos artículos argumenta la entidad que el procedimiento de comprobación limitada se debe anular si se inicia un procedimiento inspector sobre el mismo objeto, lo que requeriría la anulación del procedimiento iniciado por la Oficina liquidadora de Fuerteventura el 23 de mayo de 2008, ya que el 31 de julio de 2008 comenzó el procedimiento de inspección. En segundo lugar, señala que el art. 140.1, del mismo cuerpo legal, impide una nueva regularización si ya existe una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, lo que justificaría la anulación de la liquidación de la Inspección de Tributos de Las Palmas, ya que en el momento de la resolución sancionadora de 9 de septiembre de 2009, ya se había dictado la liquidación complementaria del procedimiento de comprobación limitada de la Oficina de Fuerteventura (el 11 de diciembre de 2008).

Esta argumentación sin embargo, apoyada en una lectura aislada de los preceptos, no puede sostenerse, pues, al contrario, lo que supone es que, de ocurrir una circunstancia como la acontecida en este caso, uno de los procedimientos se ha iniciado de forma irregular. La interpretación sostenida por la entidad conllevaría que dejara de tributarse por un hecho imponible sujeto al ITPAJD, tributación que no es rebatida por ella en su solicitud de declaración de nulidad, como tampoco cuestiona la inaplicabilidad de la exención prevista en el art. 25 de la Ley 19/1994 que dio origen a dos los procedimientos. Por consiguiente, resultado determinado que no tenía derecho a la exención a la que se acogió en su declaración, no puede sostenerse una interpretación que conlleve a la exoneración de la deuda por el motivo alegado de la dualidad de procedimientos.

Habría de determinarse entonces si efectivamente puede considerarse que uno de los procedimientos se encuentra incurso en causa de nulidad de pleno derecho.

Cuestión esta que se resuelve en la Propuesta de Orden resolutoria -y que se comparte por este Consejo Consultivo- en los siguientes términos:

« (...) cuando el artículo 139.1 de la LGT enumera las formas en las que puede terminar el procedimiento de comprobación limitada lo que hace es, únicamente, detallar las tres posibilidades de terminación de dicho procedimiento (por resolución expresa, por caducidad o por el inicio de un procedimiento inspector).

Y ciertamente, el apartado c) del artículo 139.1 de la LGT abre la vía para que si el órgano que inició el procedimiento de comprobación limitada estimara que sus posibilidades de comprobación no alcanzan a las que sí permitiría llegar un procedimiento de inspección, podría decantarse por terminar el procedimiento señalando que se ha iniciado un procedimiento inspector que incluye el mismo objeto. Pero no sucedió así, hasta el punto de que se dicta una resolución del procedimiento de comprobación limitada iniciado en fecha de 11/12/2008, sin que se haya vulnerado, como se verá seguidamente, el procedimiento legalmente establecido para el desarrollo de tal procedimiento.

Sin embargo, el sentido finalista del artículo 140.1 de la LGT es otro. Confiere un derecho a los contribuyentes a no ser investigados reiteradamente por los mismos hechos. Otorga, en definitiva, una suerte de tutela a los contribuyentes, de modo que no podrán dirigirse frente a ellos dos procedimientos sucesivos sobre el mismo objeto. Por consiguiente, en nuestro caso, debido a una descoordinación administrativa y a que tampoco fue alegado por la obligada tributaria, se conculcó dicho artículo, por lo que debe declararse la nulidad de la liquidación dictada por el Servicio de Inspección de Las Palmas».

Por todo ello, habiéndose dictado la liquidación del procedimiento de comprobación limitada por la Oficina de Tributos de Fuerteventura con fecha 11 de diciembre de 2008, la aplicación de lo dispuesto en el art. 140.1 LGT impedía que posteriormente se pudiera realizar una nueva regularización, que, sin embargo, se llevó a efecto y concluyó con la liquidación de 9 de septiembre de 2009 de la Inspección de Tributos de Las Palmas, a pesar de que no existían -como demuestra el expediente- nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la primera liquidación practicada. Por ello, ante la inexistencia de hechos nuevos, la única vía para la revisión del procedimiento de comprobación limitada era el inicio de un procedimiento especial de revisión o de un procedimiento de rectificación de errores, contemplados en los arts. 217, 219 y 220 LGT.

En consecuencia, como así también se advierte en la Propuesta de Orden resolutoria, la liquidación complementaria practicada el 9 de septiembre de 2009 es

nula de pleno derecho por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido [art. 217.1, letra e) LGT], ya que se ha utilizado un procedimiento distinto al previsto en la Ley.

Sobre esta causa de nulidad ha señalado este Consejo, entre otros, en su Dictamen 311/2023, de 13 de julio, que *«en relación con esta causa de nulidad, desde el Dictamen 402/2013, de 15 de noviembre, venimos 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)».

La utilización de un procedimiento distinto al previsto en la normativa de aplicación equivale pues, de conformidad con la jurisprudencia citada en nuestro Dictamen, a la ausencia de todo procedimiento, subsumible en la causa de nulidad prevista en el art. 217.1.e) LGT.

Por último, la declaración de nulidad de la liquidación provisional dictada por Resolución n.º 91, de 9 de septiembre de 2009, acarrea asimismo la de la Resolución n.º 92, de la misma fecha, dictada en el procedimiento sancionador y de las correspondientes providencias de apremio (n.º PA201000002358 -liquidación provisional- y PA201000002355 -sanción) en cuanto traen causa de aquel acto.

Pero la predicada nulidad de las actuaciones de inspección, fundada en las razones expresadas, no solo se proyecta hacia los actos posteriores sino que la misma nulidad, con efectos *ex tunc*, alcanza a la totalidad del procedimiento anterior, hasta llegar a su propio comienzo, que resulta también nulo y al que por tanto no cabe atribuir ni reconocer ningún efecto, ni siquiera -como es natural- el que tendría, con arreglo al art. 140.1 LGT, de impedir la continuación con plenitud de eficacia de las

preexistentes actuaciones de comprobación limitada, pues si uno (la inspección) es nulo, el otro (la comprobación limitada) no lo es, y ni cabe que el intérprete elija uno de ellos, a su criterio, ni que resuelva que lo son ambos, cada uno por efecto de la nulidad del otro, pues las reglas del derecho conducen a reconocer la validez del primero de ellos, que no se ve mermada ni desaparecida por efecto del segundo, pues este es nulo de pleno derecho, con todo lo que ello entraña, sin que quepa reconocer a un acto nulo, que ha de ser por ello expulsado e ignorado del orden jurídico, el efecto *-sustraído* o exceptuado de la nulidad, sin ningún fundamento- de impedir la continuación natural de un procedimiento anterior, plenamente válido. La prohibición legal de que un mismo hecho tenga dos consecuencias jurídicas (idénticas) invalida la repetición y por tanto obliga a prescindir de una de ellas, pero no de ambas. No es posible admitir que haya dos actos nulos pero que sin embargo no lo son para impedir cada uno la validez del otro, pues no solo sería un error lógico, un sofisma, sino una contradicción del principio de seguridad jurídica y una arbitrariedad, que la Constitución prohíbe a los poderes públicos.

5. Adicionalmente, ha de señalarse, en relación a la tantas veces citada liquidación provisional de 11 de diciembre de 2008, dictada por Resolución del procedimiento de comprobación limitada del liquidador de la Oficina Tributaria de Fuerteventura, que si bien inicialmente la entidad interesada no invoca otra causa de nulidad que la dualidad de procedimientos, en trámite de audiencia añade específicamente que se ha prescindido del procedimiento legalmente establecido al haber ejercido en el procedimiento de comprobación limitada facultades reservadas al órgano de inspección.

Esta alegación sin embargo no se compadece con lo previsto en la legislación tributaria y, en concreto, en los arts. 117.b) y c) y 141.e) LGT, de los que resulta que tanto los órganos con funciones gestoras como los de inspección están habilitados para la comprobación de los beneficios fiscales por el procedimiento de comprobación limitada (en este sentido se pronuncia la STS de 21 de marzo de 2024, citada en la Propuesta de Orden resolutoria).

6. En conclusión, se dictamina favorablemente la Propuesta de Orden resolutoria en cuanto declara la nulidad de las Resoluciones n.º 91 y 92, ambas de 9 de septiembre de 2009, de la Inspección de Tributos de Las Palmas y desestima la solicitud de nulidad de la Resolución de 11 de diciembre de 2008 de la Oficina Tributaria de Fuerteventura.

Por último, como ya se ha señalado, no es objeto de este Dictamen la cuestión relativa a la prescripción de la providencia de apremio n.º PA20090007772, en tanto que no se trata de una cuestión que afecta a la nulidad del acto que haya de ser dilucidada en un procedimiento de revisión de oficio.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Orden sometida a la consideración jurídica de este Consejo Consultivo de Canarias, que propone declarar la nulidad de pleno derecho de las Resoluciones n.º 91 y 92, ambas de 9 de septiembre de 2009, del Inspector Jefe de la Inspección de Tributos de Las Palmas y no declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional de 11 de diciembre de 2008, dictada por Resolución del procedimiento de comprobación limitada del liquidador accidental de la Oficina Tributaria de Fuerteventura, en materia de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se estima conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV.